

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

Mariana Medeiros de Albuquerque Nobre¹

Lenice Silveira Moreira de Moura²

RESUMO

A Constituição Federal enuncia a educação e a assistência social como direito de todos, dever do Estado e da família, direitos sociais e fundamentais do homem, e por tal importância possui diversos modos no seu interior de garantir esse direito. Um deles é o benefício fiscal às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Para suprir as deficiências quanto a educação e assistência no país a carta magna, no seu artigo 150, VI “c”, cedeu as entidades beneficentes a imunidade tributária, visando estimular a participação da iniciativa privada no auxílio ao suprimento das carências de ensino e assistência social. Para gozar da imunidade em comento, é mister que as instituições satisfaçam todos os requisitos previstos em lei. Entretanto, persiste uma controvérsia jurídica no que tange exatamente à definição da norma legal que seja suficiente para regular tais requisitos enunciados pela Constituição Federal para o efetivo gozo na norma imunizante. Neste contexto, o presente artigo científico pretende abordar tal discussão doutrinária a respeito de qual a norma a ser aplicada, bem como elucidar os requisitos para o gozo de tal imunidade tributária.

Palavras-chave: Imunidade tributária; Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

TAX IMMUNITY OF EDUCATION INSTITUTIONS AND SOCIAL ASSISTÊNCIA WITHOUT PROFIT

ABSTRACT

The Constitution sets out the education and social care as a universal right, the duty of the state and family, social and fundamental rights of man, and this has several important ways inside to guarantee that law. One is the tax benefit to the institutions of education and social assistance, nonprofit. To remedy the deficiencies in education and assistance in the country the highest law, in Article 150, VI "c", gave charities immunity tributary, to stimulate the participation of the private sector in helping to supply such deficiencies in education and assistance. To enjoy immunity under discussion, it is necessary that the institutions comply with all requirements established by law, but there is a discussion regarding the identification of the legal regulation that is sufficient to adjust the requirements set by the Constitution. In this context, the present research project aims to address the doctrinal controversy about

¹ Discente do Curso de Direito do UNI-RN. Contato: maryana_medeiros@hotmail.com

² Docente do Curso de Direito d do UNI-RN. Contato: leniceray@gmail.com

which law should be applied, and clarify the requirements for the effective enjoyment of such tax immunity.

Keywords: Tax Immunity; Education Institutions Nonprofit.

1 INTRODUÇÃO

A motivação para realizarmos o presente estudo deve-se à grande importância que a educação e a assistência social têm no desenvolvimento da nossa sociedade. Reconhecendo que a contribuição de tais atividades é fundamental ao progresso social, a Carta Magna brasileira erigiu a educação e assistência a direitos sociais primordiais a serem atingidos tanto pelo Estado como pela sociedade, direitos contemplados nos artigos 203 e 205 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Sabendo que o Estado não satisfaria a todos os cidadãos com um sistema educacional e assistencial eficiente e igualitário, a Constituição de 1988, permitiu a concessão da imunidade tributária às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, que auxiliassem o Estado em tais atividades. Conforme preleciona Ives Gandra Martins (1998, p. 33)

as imunidades relativas a entidades de educação e assistência social objetivam atrair os cidadãos a suprir as ineficiências do Poder Público, decorrentes, na maior parte das vezes, da incompetência administrativa, dos desperdícios, da corrupção e da luta sem ética pelo poder. No Brasil, mais do que nunca, a triste constatação de *Lord Acton* é presente, pois o Poder corrompe, e o Poder Absoluto corrompe absolutamente. Por esta razão, sabiamente, o constituinte, conhecendo a natureza humana dos detentores do poder na história brasileira, estimula o cidadão, através das imunidades tributárias, a que façam o que o Estado deveria fazer e não faz, como ocorre nas áreas da Educação e da Saúde, em que o sistema privado é incomensuravelmente superior ao público, principalmente no ensino de primeiro e segundo grau ou nos hospitais particulares.

Contudo, a Constituição da República Federativa do Brasil, no seu art. 150, VI, "c", estabeleceu serem imunes dos impostos aquelas instituições educacionais sem fins lucrativos que atenderem os requisitos estabelecidos em lei. No entanto existe uma grande divergência doutrinária acerca de qual lei se refere o artigo 150, IV, "c", para estipular os requisitos da imunidade.

A primeira corrente, que diverge a cerca de qual instrumento normativo necessário para a imposição dos requisitos, defende que segundo o art. 146, II, da Constituição Federal, as limitações constitucionais ao poder de tributar só podem ser reguladas por meio de lei complementar. Faz jus a tal lei complementar o art. 14 do Código Tributário Nacional, que

dita os seguintes requisitos: a “não distribuição, de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título” (inc. I), a “aplicação integral de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais deve ser no país” (inc. II) e por fim, “manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão” (inc. III)³.

Já a segunda corrente considera que a cláusula “atendidos os requisitos da lei”, constante do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, não exige expressamente uma lei complementar para regular o assunto do artigo referido, e sendo o art. 14 do CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 88, apenas como lei ordinária e não complementar, podendo, assim, o legislador mudar esses requisitos com outra lei ordinária. Para os que defendem tal posicionamento, o Fisco pode exigir, além dos requisitos do art. 14 do CTN, os demais requisitos acrescidos pelo art. 12 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para o exercício de tal imunidade tributária⁴.

Antes de adentrarmos no enfrentamento da questão de investigação do presente trabalho de pesquisa, trataremos das bases conceituais do instituto da imunidade tributária, diferenciando-o de outro instituto afim, qual seja, a isenção. Ademais, elucidaremos a sua classificação jurídica; bem os requisitos constitucionais e infraconstitucionais para o seu exercício, além de discutirmos os fundamentos doutrinários acerca da natureza jurídica da lei exigida constitucionalmente para impor os requisitos ao gozo da imunidade, isto é, analisaremos as divergências a respeito da exigência de lei complementar ou lei ordinária para tal fim.

2 HISTORICIDADE DO INSTITUTO: UMA BREVE EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE

Na formação da sociedade humana, o homem percebeu a necessidade de constituição de um fundo financeiro, que fosse produto da contribuição de todos, para atender as diversas necessidades coletivas. Assim, com o intuito de formar tal fundo financeiro, Estado assentou sua força de coerção e passou a exigir a retirada de riquezas dos particulares para o financiamento das atividades estatais. Com o passar do tempo, em decorrência da prática abusiva na cobrança de tais contribuições por parte do Estado, é que Harada (2008 p. 290), considera que não restam dúvidas de que “a tributação foi causa direta ou indireta de grandes

³ Alguns dos principais defensores desta corrente são: MARTINS, Ives Gandra da Silva, 1998. p. 80-95; CARRAZZA, Roque Antonio. 2011 p. 489; MACHADO, Hugo de Brito. 2011, p. 167 a 198.

⁴ Alguns dos principais defensores desta corrente são; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. 1998, p. 335 a 362; TORRES, Ricardo Lobo. 1998, p.217.

revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a independência das Colônias Americanas e, para nós, a Inconfidência Mineira.”.

E devido a tantos movimentos em busca de direitos é que “nos dias de hoje, a regra de que a receita tributária deve ser previamente votada e aprovada pelo povo, através dos seus representantes, encontra-se inserta nas Constituições de quase todos os Estados que compõem a chamada *Comunidade Internacional*.” (FRANCO, 2003, p.01)

No Brasil, o princípio da legalidade tributária, por exemplo, marca presença desde a primeira Constituição Republicana de 1891. Porém, o instituto da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, matéria do presente estudo, foi previsto pela primeira vez no texto constitucional de 1946 no art. 31, V, ”b” (BRASIL, 1946), o qual dispunha:

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
(...)
V - lançar impostos sobre:
(...)
b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

A Emenda Constitucional de 1965, e a Constituição de 1967 mantiveram a mesma redação da Constituição de 46. No entanto, em 1969, através da emenda Constitucional nº1, de 17/10/69 (BRASIL, 1969), a redação foi alterada, passando as imunidades serem previstas no art.19, III, “c”, *in verbis*

Art. 19 – É vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III- Instituir imposto sobre:
(...)
c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos em lei.

Vale observar a ressalva feita por Aliomar Balleiro (2008) de que a Constituição de 1969 inovou ao trazer a imunidade também às “rendas” das instituições. No mesmo sentido o novo ordenamento jurídico, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, manteve a imunidade sobre o patrimônio, renda ou serviços. Entretanto a atual Lei Maior acrescentou novos entes imunes à cobrança de impostos, como foi o caso das fundações e as

entidades sindicais dos trabalhadores, e inovando também ao acrescentar novo requisito, a ausência de finalidade lucrativa, para obtenção da imunidade, ficando a atual previsão imunizadora com a seguinte redação:

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 serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Contudo podemos observar a tendência do constituinte em abranger novas pessoas, situações e bens ao benefício da imunidade, tendo em vista a importância que esse instituto tem para o desenvolvimento da sociedade no exercício dos direitos fundamentais, já que a imunidade é um incentivo para que os particulares invistam em atividades que seriam decorrentes das obrigações sociais do próprio Estado. Neste contexto, para Ives Gandra Martins

a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o 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, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social, etc. (1998 p. 3)

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: DIFERENÇAS COM O BENEFÍCIO DA ISENÇÃO E SUA CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA

A competência tributaria é determinada pela Constituição Federal, e define o âmbito de atuação da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Os tributos só podem ser instituídos por determinados entes políticos porque a Constituição autoriza. A carta maior fixa, também, a impossibilidade desses tributos atingirem algumas pessoas, bens, coisas ou situações. A essa proteção firmada pela Constituição dá-se o nome de Imunidade Tributária.

As imunidades tributárias são situações definidas pela Constituição, as quais, por estarem impregnadas de valores sociais relevantes, o legislador constitucional as impediu de serem objeto de tributação, ou seja, o legislador estabeleceu um obstáculo constitucional para

o exercício da competência tributária sobre tais situações, que se não fosse a norma imunizante, estariam no campo da tributação estatal.

Os doutrinadores mais influentes na matéria tributária apresentam singelas divergências quanto ao conceito de imunidade tributária. Assim, torna-se relevante analisarmos alguns conceitos formulados pelos principais estudiosos da área para melhor compreendermos a natureza jurídica e conceitual do instituto.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho (2011, p.180) imunidade tributária 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.

Roque Antonio Carrazza (2011, p.634), por seu turno, entende que a imunidade tributária

é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Para João Marcelo Rocha (2012, p.237)

a imunidade não é uma dispensa do pagamento do tributo. Este nem existe em relação às situações imunes. A imunidade, pois, significa a impossibilidade constitucionalmente determinada de se instituir o tributo sobre aquela específica situação protegida.

Ruy Barbosa Nogueira conceitua imunidade como

uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configurar certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. (NOGUEIRA apud SOUZA, 2009, p.167)

Hugo de Brito Machado (2011, p.221) entende que

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.

Conforme observado, alguns entendem a imunidade tributária como uma modalidade de incompetência constitucional para tributar, outros definem como uma não-incidência prevista expressamente na constituição. Vários são os entendimentos relativamente ao conceito de imunidade tributária.

Contudo, podemos concluir que considerar a imunidade tributária uma não-incidência ao poder de tributar é um tanto vago, já que essa expressão abrange outros institutos além de imunidade, como a isenção. Ou seja, todos os fatos que não tem capacidade para gerar tributos estão inseridos no campo da não-incidência, seja porque o legislador não quis tributar ou porque lhe faltou competência para tributar. Como confirma esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho crê na tendência dos três institutos (imunidade, isenção e não-incidência) serem considerados casos de não-incidência e que a imunidade decorre de forma constitucional, a isenção da lei e a não-incidência no sentido puro e estrito. (CARVALHO, 2011, p.164).

Consideramos que a imunidade tributária é a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos sobre certos fatos e situações específicas. Assim, o que distingue as imunidades das outras formas de não-incidência (isenção e não-incidência), é que aquelas, são hipóteses onde a Constituição não permite e não concede poder para tributar, já as ultimas a Carta Maior concede o poder de tributar, porém por algum motivo, seja por lei (isenção) ou pela não incidência pura e simples (não-incidência), o legislador infraconstitucional decide não tributar. No entanto, vamos nos deter apenas a diferenciar imunidade e isenção.

Com a ajuda de Leandro Martins de Souza (2009), podemos observar que a diferença fundamental entre imunidade e isenção é o plano onde cada uma se encontra. A primeira habita na Constituição e a segunda resulta de lei menor, ordinária ou complementar. A imunidade versa em prol de valores mais “caros”, como as liberdades individuais, que podem ser exemplificadas pelas imunidades das entidades religiosas, e à organização federativa, exemplificada pela imunidade recíproca dos entes políticos. Já a isenção abriga interesses mais comuns, que se modificam com o tempo.

Com o intuito de melhor elucidar a matéria, passemos a conceituar o instituto da isenção.

Isenção, segundo João Marcelo Rocha (2012, p.241), é a dispensa legal do pagamento do tributo. Tributo que a princípio seria devido. Ou seja, houve a norma instituidora de tributos, que instituiu quais fatos geradores constituem o dever de pagar o tributo, com as bases de cálculo, as alíquotas e os sujeitos passivos, em paralelo a isso, surge uma norma isentiva que, sem revogar o dispositivo anterior, impossibilita a Fazenda respectiva de exigir o tributo sobre determinada atividade. Ocorre então uma superposição de normas, a de incidência e a isencional, se dirigindo a uma mesma situação.

Como visto, a isenção não reduz ou extingue o tributo, o tributo voltar a ser cobrado quando uma nova lei revogar a isenção que foi concedida por lei anterior.

Diferentemente da imunidade que, por ser hipótese protegida pela Constituição e versar, em muitos casos, sobre direitos fundamentais individuais e forma federativa do Estado, são chamadas de cláusulas pétreas, e nessas hipóteses estaremos diante de imunidades que não podem ser suprimidas nem mesmo por emenda constitucional, devido às limitações ao poder de reforma constitucional, previstas no art. 60, §4º, incisos I e IV, da Constituição Federal (CF), (BRASIL,1988).

Porém, as imunidades que tem natureza econômica ou de facilitação de algumas políticas públicas, como as imunidades de mercadorias destinadas a exportação, e não revelam ligação com o direito individual nem com a forma federativa, tratam-se de imunidades possíveis de supressão por emenda constitucional.

As imunidades tributárias podem ser classificadas por diversos aspectos, de acordo com a doutrina. A primeira, sob o aspecto constitucional, as imunidades podem ser *explícitas* e *implícitas*. As explícitas são as imunidades previstas no texto constitucional, como as imunidades aos templos de qualquer culto, já as segundas, são as imunidades cujo texto não prevê expressamente, como a imunidade dos consulados, cabendo aos intérpretes descobrir as imunidades nas entrelinhas dos direitos fundamentais. (ZICA, 2009, p.49)

Já quanto ao aspecto da incidência jurídico-econômica, as imunidades podem ser *subjetivas* e *objetivas*. A imunidade objetiva refere-se à impossibilidade de incidência tributária sobre coisas ou objetos, como a imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão. Já a subjetiva trata-se da proteção tributária a uma determinada pessoa, física ou jurídica, devido às atividades desempenhadas por ela. São os casos das imunidades direcionadas aos partidos políticos, entidades de educação e outros. (ROCHA, 2012, p.245)

No que se referem aos requisitos exigidos, as imunidades são classificadas em *condicionadas* e *incondicionadas*. As incondicionadas ou auto-executáveis, são as

estabelecidas em norma constitucional e não necessitam de uma lei para que possa, ter efeito imediato. Diferente das condicionadas que, como o próprio nome já diz, estão condicionadas a requisitos que seriam estabelecidos por lei. (ZICA, 2009, p.49)

Por último, temos o aspecto da abrangência, no qual as imunidades são divididas em *recíprocas*, *genéricas* e *específicas*. Serão específicas quando indicarem qual tributo será objeto da imunidade. As genéricas são justamente por não apresentarem nenhum tributo específico, como na expressão “os tributos que incidem sobre a renda e o patrimônio”. Já as recíprocas, contém o elemento da reciprocidade como identificador de tratamento das pessoas jurídicas de direito público de não cobrarem tributos umas das outras. Ou seja, a União não cobra tributo dos Estados, e esses não cobram da União (FRANCO, 2003).

Para a preservação de certos valores e aperfeiçoamento das relações sociais, o constituinte imunizou determinadas pessoas e atividades, devido ao grande papel de ajuda à sociedade.

Ao dissertar sobre o assunto, Edgard Neves da Silva leciona que

As imunidades foram criadas, estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio de exação imposta, atingi-los.

Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não deve considerar a imunidade 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. (SILVA apud MARTINS, 2002, p.209).

Diversos juristas entendem que as imunidades tributárias não podem ser consideradas um mero benefício dado pelo Poder Público, mas sim, de acordo com Ives Gandra Martins (1998), um instrumento necessário para manter a democracia, a liberdade de expressão e de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social, etc.

Dando continuidade à referência do entendimento de Ives Gandra Martins, podemos concluir o quanto importante é a imunidade tributária:

As imunidades tributárias, neste caso, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um ‘favor’ que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrário, um ‘favor’ que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem *apenas* de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e que não faz.

Nas imunidades, não há renúncia fiscal, mas sim renúncia dos cidadãos, que, aos se dedicarem a atividades sociais e educacionais, deixam de atuar em áreas lucrativas e onde poderiam legitimamente ganhar e enriquecer. Aqueles que se dedicam a cuidar da saúde da população e prestar assistência social, a ensinar etc., pensam no país mais do que os detentores do poder e fazem pela educação, pela saúde e pela assistência social, tranquilamente, muito mais do que os políticos que entram pobres na política e dela saem com polpudo patrimônio nos dias atuais. (MARTINS, 1998, p.34)

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS E AS EXIGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS

No presente estudo daremos ênfase, as imunidades elencadas nos artigos 150, IV, “c”, da CF (BRASIL,1988), que versa sobre a imunidade das instituições de educação e assistência social, como se pode observar a seguir:

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 serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

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

A Constituição República de 1988, na mesma direção das anteriores, protege os valores sociais por meio da imunização de pessoas, objetos e atividades. Dentre esses valores sociais constitucionalmente protegidos, estão a educação e a assistência social.

Assim, em face da relevância da educação e da assistência social, e sabendo das grandes dificuldades do Estado no setor, o constituinte achou por bem permitir que a iniciativa privada atuasse também nessas áreas juntamente com o Estado.

Para favorecer esta cooperação com o Estado, no auxílio do desenvolvimento da sociedade, dando-lhes meios de educação e de dignidade da pessoa humana como a saúde, a Carta Maior estabeleceu serem imunes de impostos, não atingindo as demais espécies tributárias, “as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos requisitos de lei”.

O §4º do art.150, explicita que estarão livres dos impostos somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades dessas entidades, porém há na doutrina divergência sobre até onde essas expressões podem alcançar.

Conforme estudo elaborado por Viviane Angélica Ferreira Zica (2009), podemos reconhecer as seguintes correntes:

A primeira corrente entende que a expressão *patrimônio, renda e serviços* das instituições de educação e assistência social deve ser encarada de forma restritiva. Neste sentido, a imunidade somente abrangeria aqueles impostos que incidissem diretamente sobre o patrimônio, a renda e serviços das respectivas entidades, não abrangendo, portanto, aqueles impostos que os atingiriam de forma reflexa, indireta.

A segunda corrente, mais acertada, posiciona-se no sentido de que *patrimônio, renda e serviços* seria o conjunto de bens das instituições de forma mais ampla possível, não podendo ser atingidos por impostos seja diretamente incidentes seja suportando indiretamente o ônus tributário. (2009, p.75)

Mesmo com a expressão restritiva da norma regulamentadora “patrimônio, renda e serviços” a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem defendendo uma ideia ampla, no sentido de que, outros impostos, mesmo que não atinjam o patrimônio, a renda e os serviços, não seriam cobrados. Nesse sentido, não seria devido ICMS na entrada de mercadorias importadas destinadas a integrar o ativo fixo da entidade imune (RE 203.755) e não incidiria IPI e Imposto de Importação na operação de importação de bolsas para coleta de sangue efetivada por entidade de assistência social (RE 243.807) (ZICA, 2009), pois o STF entende pela não dilaceração do patrimônio daquelas instituições, que suprimem a atuação carente do estado na prestação de serviços sociais tão importantes.

Porém, ainda segundo a jurisprudência, esses impostos somente não seriam cobrados das instituições, se os recursos fossem destinados às finalidades de educação e assistência social.

Essas instituições que tenham como finalidade a promoção e efetivação, sem finalidade lucrativa, da atividade educacional e assistencial, são submetidas a determinadas exigências para que gozem desse benefício constitucional.

Como Geraldo Ataliba defende, “A Constituição não pôs outros requisitos além de tratar-se de instituição que cuida de matéria de educação ou assistência social e não ter fins lucrativos” (SOUZA, 2009), ficando o Congresso Nacional responsável por criar novos requisitos estritamente regulamentares, não podendo alterar substancialmente a materialidade da norma contida na Constituição.

Entidades de educação devem ser entendidas como quaisquer pessoas jurídicas de direito privado que, em paralelo ao Estado, se dediquem ao ensino em qualquer de suas formas. Como enfatiza Aliomar Baleeiro, obra atualizada (2008), estão abrangidos pela imunidade não só os colégios, as escolas e as universidades, mas também qualquer outra entidade de ensino livre, tais como cursos de idiomas, de informática e de artes, desde que sem fins lucrativos.

As entidades de assistência social são pessoas jurídicas de direito privado que, em paralelo com o Estado, ajudam no auxílio de pessoas que se encontram em risco social, como o caso de gestantes, crianças e idosos (ZICA, 2009).

O outro requisito exigido pela Constituição, a não finalidade de lucro, não significa que os serviços prestados por essas instituições de educação e assistência social que se refere o art.150, VI, “c” (BRASIL, 1988), deverão ser gratuitos. Ou seja, só porque uma escola privada cobra mensalidade, não a impossibilita de ser beneficiária da imunidade tributária. Se essa mesma escola que cobra mensalidade, direcionar esse dinheiro em benefício da própria instituição, como no pagamento de funcionários ou investimento em equipamentos e materiais, essa escola ainda continua apta a receber o benefício imunizante.

Com isso explicado, a expressão “sem fins lucrativos”, prevista nos art. 150, VI, “c” da Constituição Federal (BRASIL, 1988), deve ter como foco central a finalidade, o objeto social dessas entidades, podendo as últimas atuarem em outras áreas empresariais, mas, sempre com o lucro voltado as suas finalidades sociais. Pois não pretende o constituinte afastar a possibilidade de crescimento estrutural e econômico da entidade.

Comungando com os ensinamentos do ilustre jurista Hugo de Brito Machado (2011), entende-se que o requisito ora debatido não visa a coibir o lucro, ou finalidade lucrativa das entidades imunizadas, ele pretende afastar a distribuição desses lucros obtidos com a atividade das entidades de educação e assistência social.

As imunidades estudadas são de natureza condicionada, somente atingindo aquelas instituições que cumpram os requisitos exigidos por lei. Lei essa que não tem sua natureza discriminada no artigo 150, VI, “c”(BRASIL, 1988), e por isso existe uma divergência sobre qual lei, a complementar ou a ordinária, seria necessária para impor tais requisitos.

Vejamos adiante quais são os requisitos, tanto exigidos por lei complementar, como os exigidos por leis ordinárias.

5 REQUISITOS PARA AQUISIÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

Os requisitos previstos em lei complementar a serem obedecidos pelas entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, com vistas à obtenção da imunidade, estão no artigo 9º combinado com o artigo 14, ambos do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966)

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

[...]

IV - cobrar impostos sobre:

[...]

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

[...]

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

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

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

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

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

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

O primeiro requisito, estabelecido pelo art. 14, do CTN (BRASIL, 1966), dispõe sobre a não distribuição do patrimônio ou rendas da entidade. Ou seja, se a instituição vier a ter lucro em suas atividades ou adquira patrimônio em razão desse lucro, ela não pode beneficiar nenhuma pessoa com parcelas do seu patrimônio. Esse requisito está intimamente ligado a outro requisito constitucional, qual seja, a não existência de finalidade lucrativa. Pois para que o “sem fins lucrativos” dessas instituições possa ser observado é necessário “não distribuírem

qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado” (inciso I).

O inciso II, determina a aplicação integral dos recursos da entidade no Brasil. De acordo com Leandro Martins de Souza (2009), o objetivo desse requisito é reverter o possível lucro exclusivamente aos interesses da nação e também é uma forma de regular possíveis distorções na aplicação dos recursos dessas instituições.

Sobre os requisitos acima explicados, Roque Antonio Carrazza ensina que:

A remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja equivalente aos serviços por eles prestados. O que afasta é a remuneração exorbitante, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade. (CARRAZZA, 2011, p.692)

Já sobre o inciso II, o referido autor preleciona:

Não arreda o direito à imunidade, porém, a concessão, a seus funcionários, de bolsas de estudos para o exterior. Conquanto o dinheiro não seja gasto no País, este acabara beneficiado com o retorno de um funcionário profissionalmente mais qualificado. (CARRAZZA, 2011, p. 692)

O Inciso III trata da exigência da escrituração contábil, não sendo exigido, porém, tanta formalidade, de modo que basta apenas que se comprove o preenchimento dos requisitos exigidos pelos dois incisos anteriores.

Já lei ordinária nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (BRASIL, 1997), em seu artigo 12, estabeleceu diversos requisitos para a obtenção da imunidade do art. 150, inciso VI, alínea c, da CF (BRASIL, 1988), conforme se pode observar a seguir:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros

revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
 d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
 e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
 f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
 g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
 h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade 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.

Contudo, vale ressaltar que o art.12, entre outros dispositivos da Lei 9.532/97, são objeto da Ação Direta da Inconstitucionalidade (ADI) 1802 (BRASIL, 1981), a qual se encontra aguardando julgamento de mérito, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Nesta ADI, ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde, foi deferida liminar para suspender os efeitos do § 1º e alínea “f” do §2º, art. 12 da Lei n. 9.532 (BRASIL, 1997).

Veremos adiante porque esse instituto esta sendo objeto de uma ADI e qual o fundamento da referida ação constitucional.

6 INCOSTITUCIONALIDADE DOS REQUISITOS EXIGIDOS POR LEI ORDINÁRIA: Análise doutrinária e Jurisprudencial

O art. 150, VI “c” versa sobre imunidade, e prevê que as entidades determinadas nesse dispositivo deverão obedecer a requisitos de lei. Como pode se observar no art. 150, VI, “c”(BRASIL, 1988), transcrito em tópico anterior, a Constituição menciona apenas lei, não especificando que lei seria necessária para regulamentar esse instituto.

Atualmente na doutrina existem duas correntes acerca de qual a natureza da lei. A primeira, a corrente majoritária, é liderada por grandes nomes do direito tributário como Hugo de Brito Machado(2011), Roque Antonio Carrazza (2011) e Ives Gandra Martins (2002), que defendem a exigência de lei complementar para regulamentar as imunidades tributária. Porém em oposição a esse pensamento, em menor número de crédulos, como Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Carlos Valder do Nascimento, defende a segunda corrente, que bastaria

a lei ordinária para regular as imunidades, já que a lei maior se refere apenas a lei, não exigindo lei complementar.

A primeira corrente defende que a lei ordinária não pode criar outras regulamentações para imunidade, pois essa competência caberia somente à lei complementar. Justificam que a imunidade tributária constitui uma limitação ao poder de tributar e é condicionada a lei complementar, de acordo com o art. 146, II da constituição (BRASIL, 1988), *in verbis*,

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Para reforçar ainda mais esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

Em que pese o entendimento contrário de alguns autores, parece-nos de cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraindo com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte. (CARVALHO, 2011, p.122)

Essa mesma corrente entende também que caberia a lei ordinária dispor apenas de como esses requisitos da lei complementar poderiam ser exigidos. Ricardo Mariz de Oliveira conclui que:

A lei para fixar os requisitos condicionadores da imunidade constitucional é a complementar, por tratar-se de evidente regulamentação de limitação ao poder de tributar (art. 146, II, da Constituição). Pode, entretanto, a lei ordinária, explicitar ou regulamentar a forma como esses requisitos serão exigidos, sem contudo, modificar a sua essência e sem introduzir exigência não prevista na lei complementar. (OLIVEIRA, 1998, p.684)

E como confirma Roque Antonio Carrazza (2011), a Constituição não especifica lei complementar, mas também não fala em lei ordinária, cabendo ao art. 146, II, CF (BRASIL, 1988), estabelecer qual a natureza da lei, tendo em vista que se trata de uma limitação ao poder de tributar.

Os mesmos doutrinadores defendem a posição de que a lei complementar em comento, já existe, é o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que foi criado como lei ordinária em 1966, porém foi recepcionado, no caso do art. 14, como lei complementar pela Constituição Federal de 88 (BRASIL, 1988). No mesmo pensamento Misabel Abreu Machado, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro (2008), entende que não é possível ser

aceito outros requisitos para regulamentar as imunidades, senão os do art. 14 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Assim, ao dispor de tributação sobre a renda das entidades de educação e de assistência social (§1º, art. 12), como também, quando impôs novos requisitos às entidades de educação e assistência social (§2º, art.12), não dispostos em lei complementar, a Lei 9.532/97 (BRASIL, 1966) incidiu em manifesta inconstitucionalidade (SOUZA, 2009).

A lei 9.532 (BRASIL,1997) exigiu requisitos para aplicação da imunidade inexistente no CTN (BRASIL,1966), norma competente para regulamentação das imunidades tributárias, e por isso deve ser considerada inconstitucional.

Podemos concluir, conforme o pensamento da referida corrente, que a lei ordinária estaria eivada tanto de vício formal, por ser competência apenas de lei complementar regular os requisitos para as imunidades em estudo, como também de vício material, pela lei ordinária estipular requisitos inexistentes na CF (BRASIL, 1988) e no CTN (BRASIL, 1966).

Como deixa claro Hugo de Brito Machado:

Inconstitucionais, portanto, são os dispositivos da Lei 9.532/97, que cuidam da imunidade das instituições de educação e assistência social. Todos eles por vício formal, visto o que albergados por lei ordinária. Padecem, outrossim, de inconstitucionalidade material ou substancial, os dispositivos desta Lei, que restringem a imunidade além do que permite a interpretação razoável da norma imunizante. (MACHADO *apud* SOUZA, p.103)

Já a segunda corrente, que refuta a necessidade de Lei Complementar, parte do raciocínio de que o texto constitucional faz menção apenas à “lei”, comum, simples, ou seja, Lei Ordinária, não especificando “Lei Complementar”, e para esses doutrinadores, entender a necessidade dessa lei complementar, seria prolongar uma redação que não foi dada pelo constituinte. Esta, também, é a interpretação sustentada pelo Fisco Federal, que utiliza as leis ordinárias para impor requisitos ao gozo da imunidade tributária das entidades de educação e assistência social. (ZICA, 2009)

Como defende Carlos Valder do Nascimento, a reserva de lei complementar não foi expressa, “porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita, elencando, pormenorizadamente, as matérias que devem ser objeto de lei complementar.” (MARTINS, 1988).

No mesmo raciocínio, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho defende que

se a lei complementar fosse competente para disciplinar todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, não haveria necessidade de que os preceitos dos arts. 150, VI, c, 153, §2º, II e 195, §7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar.(SARAIVA FILHO *apud* MARTINS, p.348)

Já Ricardo Lobo Torres entende que

A cláusula ‘atendidos os requisitos da lei’, constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, se refere à lei ordinária, instrumento hábil para dispor sobre as características substanciais da pessoa imune e sobre as condições para a sua existência legal. Já a reserva de lei complementar, estabelecida no art. 146, II, da Constituição se exaure ao disciplinar os requisitos de legitimação ao exercício do direito à imunidade, ou seja, ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. (TORRES *apud* MARTINS, p.217)

Ou seja, para esse ultimo doutrinador, o 146, II, CF (BRASIL,1988) traz uma norma genérica, enquanto que a “lei” de que o artigo 150, VI, "c", CF (BRASIL,1988) se refere é algo mais específico e portanto, prevalecendo o entendimento de que a lei 9.532 (BRASIL,1997) estaria apta a regular os requisitos subjetivos da imunidade.

Os adeptos dessa corrente aderem, também, ao entendimento de que o CTN (BRASIL, 1966) tem *status* de lei ordinária, podendo assim os requisitos exigidos nele serem acrescidos, ou modificados pela Lei 9.532/97 (BRASIL, 1997).

Por fim, o pensamento Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, deixa claro, que a simples lei ordinária nacional é extremamente capaz de estabelecer os requisitos legais para gozo da imunidade pelas entidades de educação e assistência social e também é perfeitamente capaz de alterar os requisitos do art. 14 do CTN, pois este dispositivo teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 88, como mera lei ordinária. (ZICA, 2009).

Tal entendimento não está sendo aplicado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se verifica em manifestações jurisprudenciais sobre a matéria. O STF foi provocado a se manifestar sobre a necessidade ou não de lei complementar para regular as imunidades em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), proposta pela Confederação Nacional de Saúde (CNS), que pedia a declaração de inconstitucionalidade, do art. 12 entre outros, da Lei 9.532/97 (BRASIL,1997), com base nos argumentos de que, a lei ordinária em comento, estaria impondo novos requisitos ao gozo da imunidade, e modificando outros requisitos já existentes na lei complementar, o Código Tributário Nacional, quando não o poderia fazer, uma vez que essa matéria cabe tão e somente a lei complementar.

A ADI ainda não foi julgada definitivamente, porém o pedido de medida cautelar, devido à relevância e urgência, foi julgado em 1998, com a seguinte ementa:

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; *não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.* (grifo nosso) 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parágrafo único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta. (BRASIL, 1998)

O STF resgatou antiga jurisprudência, Recurso Extraordinário nº 93770/RJ de 1981 (BRASIL, 1981), que possibilita o uso de lei ordinária para dispor sobre a constituição e o funcionamento da entidade imune, mas não dos limites da imunidade. E ao analisar as alterações que os artigos da lei 9.532 traziam, tanto para art. 14 do CTN como para art. 150, VI, “c” da CF, concluiu que o § 1º e a alínea “f” do §2º do art. 12, limitam o poder de tributar e por isso seriam afastados por inconstitucionalidade.

Nesta decisão o STF afastou a possibilidade de lei ordinária estabelecer requisitos para o gozo da imunidade, aceitando apenas a possibilidade de estabelecer requisitos para a constituição e funcionamento das entidades imunes. (FISHER, p.13). Por isso suspendeu a vigência do § 1º e a alínea ‘f’ do § 2º, ambos do artigo 12, todos da Lei n. 9.532, por se tratar

de vício formal, já que impunham requisitos e apenas quem deveria tratar de tal matéria seria a lei complementar.

E também considerou vício material do § 1º do art. 12 por ofensa à própria imunidade do dispositivo constitucional, quando estabeleceu que "não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou variável", quando a CF deixa claro serem imunes de impostos todas as rendas dessas instituições.

Porém, em contrário como a maioria doutrinaria, o STF não entendeu, por ora, serem os demais requisitos do art.12, da lei em estudo, inconstitucionais. Para o egrégio tribunal os demais requisitos apenas versam sobre constituição e funcionamento das entidades, o que seria constitucional.

Todos os tribunais no país vêm seguindo o mesmo entendimento do STF de que a lei ordinária poderia dispor sobre a constituição e o funcionamento das entidades de educação e assistência, pois este último é o competente para dispor sobre matéria constitucional.

Nossa ideia, como da maioria doutrinaria, é pela inconstitucionalidade total do art. 12 da Lei 9.532/97, pois se trata de lei ordinária. Entendemos que o dispositivo 150, IV, "c", quando falou em 'obedecer aos requisitos em lei' estava se referindo apenas a lei complementar, mesmo na matéria sobre constituição e funcionamento das instituições. Pois estipular qualquer tipo de requisito, seja para fruição, constituição, funcionamento ou estruturação é diminuir o âmbito de incidência da imunidade tributária, e esse objeto cabe somente à lei complementar.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Aprendidas as considerações do presente estudo, podemos concluir que a imunidade tributária objeto da presente pesquisa foi trazida pelo constituinte como a forma de estimular a pessoa privada a cooperar com o Estado em suas atividades públicas essenciais ao desenvolvimento da sociedade, tendo em vista que não seria capaz de realiza-las sozinho.

Podemos definir a Imunidade Tributária como a incompetência da União, dos Estados e dos Municípios, assegurada pela Carta Magna, em constituir tributos em certos fatos e situações específicas, já a isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo, a União, os Estados e os Municípios que tinham a competência para tributar, mas escolheram não o fazer.

A imunidade pode ser classificada de diversas formas, a imunidade de que tratamos no estudo, imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, é classificada

como: a) *explícita*, pois tem redação expressa na CF; b) *subjativa*, pois é uma imunidade que trata de pessoa, física ou jurídica; c) *condicionada*, pois condiciona-se a requisitos estabelecidos em lei; e por fim d) *específica* por indicar que o tributo objeto da imunidade é o imposto.

Entendemos por instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, toda e qualquer organização cujas atividades estejam voltadas para manifestações culturais, educativas, nas suas diversas formas. A inexistência de finalidade lucrativa não quer dizer que não haja lucro, podem sim as atividades dessas entidades serem cobradas, no entanto esse lucro deve ser revertido ao desenvolvimento da própria entidade. A imunidade tributária contida no art. 150, VI c, da CF abrange todos os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, mesmo que não se relacionem diretamente com a atividade econômica das instituições, mas desde que o resultado de tais atividades seja revestido na instituição imune.

A norma competente para regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, e, portanto, a imunidade tributária das entidades de educação e assistência social, é a lei complementar, ou seja, Código Tributário Nacional por ter sido recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar.

Assim concluímos que os requisitos para que as entidades possam fruir da imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social são os seguintes: a) serem instituições de educação ou assistência social; b) não apresentarem fins lucrativos; c) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; d) aplicarem integralmente no país os seus recursos; e) que os recursos sejam utilizados exclusivamente na manutenção dos seus objetivos institucionais; f) manterem a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que consigam comprovar sua exatidão.

Não podem leis ordinárias impor requisitos para a fruição, constituição ou funcionamento das entidades de educação e de assistência social, sob pena de estarem invadindo a competência do Código Tributário Nacional, estabelecida pela CF, e, portanto, estarem eivadas de inconstitucionalidade.

Por esses motivos entendemos ser inconstitucionais os dispositivos previstos na Lei 9.532/97, no que tange à imposição de requisitos não existentes no Código Tributário Nacional nem na Lei Maior, para gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF.

E, por fim, o reconhecimento da importância do trabalho dessas instituições de aprimoramento dos cidadãos brasileiros, e a criação de novas políticas públicas de incentivo à educação e assistência social é fundamental para que o Brasil obtenha melhores indicadores sociais e de desenvolvimento humano, especialmente nas áreas de saúde e educação, visando a promoção da dignidade humana e o florescimento de uma sociedade brasileira efetivamente justa e solidária.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar, Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. **Emenda Constitucional nº 1, 1969**. Promulga a Constituição de 1969. Brasília: Poder Executivo Federal, 1969.

_____. Constituição (1946). **Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil**. Rio de Janeiro: Mesa da Assembléia Constituinte, 1946

_____. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 30 mar. 2012.

_____. **Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 mar. 2012.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. EMENTA: Imposto de importação. (Recurso Extraordinário nº 93770/RJ, Relator Min. Soares Muñoz, 1ª Turma., data de julgamento 17.03.1981, publicação no DJU I, p. 2857, de 03.04.1981). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Soares+Mu%C3%A7oz+%29%2893770%2EENUME%2E+OU+93770%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 14 maio 2012.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 1802 MC/DF, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, data do julgamento 27/08/1998, publicação no DJU I, p 10, de 13.02.2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1802+%29&pagina=2&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 14 maio 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FISCHER, Octavio Campos. **A adin 1802/df, Imunidade Tributária e Lei Complementar**. Revista Diálogo Jurídico. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 09 fev. 2012.

FRANCO, Marcus Vinicius Lima. **Imunidade tributária: um instituto jurídico constitucional**. Disponível em: <<http://www.bdjur.stj.gov.br>> . Acesso em: 12 fev. 2012

HABLE, José. **Imunidade tributária das Instituições de Educação**. Disponível em: <<http://www.apet.org.br>>. Acesso em: 09 fev. 2012

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária**, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998.

RAPOSO, Gustavo de Resende. **A Educação na Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.jus.com.br>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998.

SOUZA, Leandro Martins de. **Imunidade Tributária - Entidades de Educação e Assistência Social**. 1. ed. São Paulo: Jurua, 2001.

SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de. **Da imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social**. Disponível em: <<http://www.jusvi.com>>. Acesso em: 08 fev. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. **Imunidade Tributária das Instituições sem Fins Lucrativos**. 1. ed. São Paulo: MP, 2005.

ZICA, Viviane Angélica Ferreira. **Imunidade tributária às contribuições sociais das instituições de educação particulares sem finalidade lucrativa**. Disponível em: <<http://www.mcampos.br>>. Acesso em: 08 fev. 2012.