

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA AS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO (TAX IMMUNITY FOR EDUCATIONAL INSTITUTIONS)

Reginaldo Pereira de Araújo*

RESUMO: Existem problemas relacionados ao reconhecimento da imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos que precisam ser analisados sob o enfoque da Constituição Federal de 1988 e da Lei Complementar nº 5.172/66. Sabe-se que o Estado necessita desenvolver sua atividade financeira para concretizar seus objetivos sociais, e o instrumento de que se utiliza para viabilizar seus projetos é a tributação. O princípio da legalidade tributária, contudo, determina que nenhum tributo pode ser criado, aumentado ou extinto sem a existência de uma lei. No caso das instituições de educação sem fins lucrativos, enquadradas no artigo 150, VI, "c" e 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 14 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), há todos os requisitos legais para serem reconhecidas como imunes aos impostos incidentes sobre suas receitas provenientes de patrimônio, rendas e serviços.

Palavras-chaves: Imunidade tributária. Instituições de educação sem fins lucrativos.

ABSTRACT: Problems related to the recognition of tax exemption of nonprofit educational institutions that need to be analyzed from the standpoint of the Federal Constitution of 1988 and the Supplementary Law nº 5.172/66. It is known that the state needs to develop its financial activity to achieve its social goals, and the instrument that is used to facilitate your projects is taxation. The principle of legality tax, however, determines that no tax can be created, extended or terminated without the existence of a law. In the case of education, nonprofit institutions, framed under article 150, VI, "c" and 195, § 7º, 1988 Federal Constitution and article 14 of Law nº 5.172/66 (Brazilian Tax Code), there are all requirements legal to be recognized as immune to incidents on its income from assets, income taxes and services.

Keywords: Tax immunity. Education nonprofits.

Artigo recebido em: 20/11/2014.

Artigo aceito em: 08/12/2014.

* Advogado; Contador; Licenciado em Matemática; Especialista em Perícia Contábil, Metodologia do Ensino Superior e Direito Tributário; Instrutor de cursos em órgãos públicos e privados; consultor de empresas; perito judicial; professor em cursos superiores (graduação e pós-graduação); Coordenador de Cursos de Capacitação Profissional na Área de Gestão; Coordenador de Curso Superior de Graduação; Experiência profissional em escritórios (Sócio); Servidor Público do Governo do Distrito Federal.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O Estado e o poder de tributar. 2.1. O Estado e a sua atividade financeira. 2.2. O poder de tributar. 2.3. Poder e competência. 2.4. Atribuição de competência e distribuição de receita. 3. Legislação tributária. 3.1. Lei complementar e lei ordinária. 3.2. Princípio da legalidade. 3.3. Medidas provisórias. 3.4. Tratados e convenções internacionais. 3.5. Decretos e regulamentos. 3.6. Normas complementares. 4. Impostos sobre patrimônio, renda e serviços. 5. Imunidade tributária para as instituições de educação: limitações ao poder de tributar. 5.1. As limitações constitucionais ao poder de tributar as instituições de educação. 5.2. Diferença entre imunidade e isenção. 6. Inconstitucionalidades existentes na legislação ordinária. 7. Conclusões. 8. Notas explicativas. 9. Referências.

1. Introdução

O presente artigo apresenta os problemas relacionados com o reconhecimento da imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos, demonstrando o que a lei maior, a Constituição Federal, e a única Lei Complementar, no caso a Lei nº 5.172/66, determinam, trazendo no texto os objetivos pretendidos pelos entes da Federação, mesmo que inconstitucional, de tributar as instituições imunes.

Consultando, além da legislação citada, as idéias dos seguintes autores: Young (2003), expõe que a imunidade representa um impedimento constitucional de concretização da hipótese de incidência tributária, uma legislação, que não lei complementar, mas infraconstitucional, e que não fica sequer autorizada a descrever qualquer hipótese, entretanto, permite entender a imunidade tributária como um princípio constitucional que visa resguardar a independência dos entes da federação e a liberdade, dentre outras, das instituições de educação; Pasche (1999) diz que a concessão destas imunidades constitucionais às instituições de educação sem fins lucrativos parte do entendimento e concepção do legislador constitucional de que o Estado brasileiro ainda não está suficientemente preparado e aparelhado para cumprir com as suas finalidades e deveres para com a educação e, por isso, precisa, preservar estas instituições, evitando a imposição de carga tributária, objetivando salvaguardar o patrimônio, os serviços e as rendas destas entidades porque os seus fins se emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado; Martins (1998) coloca que no caso das mensalidades cobradas pelas instituições educacionais sem fins lucrativos, que são imunes, bem como as aquisições de equipamentos importados para utilização nas instalações educacionais, além dos valores cobrados para emissão de diplomas, certificados, dentre outros, por serem decorrentes da atividade fim da instituição, estão incluídos na imunidade constitucional; Ichihara (2000) coloca que o sentido da educação, prevista no texto maior, no caso, a Constituição Federal, destinada como função do Estado e de particulares, pode ser exercida pelos estabelecimentos de ensino com fins lucrativos e sem fins lucrativos, no caso, o destinatário das imunidades tributárias; e Serra e Afonso (1999, p. 3-

30) colocam que os municípios constituíram-se e, ainda, constituem-se em um poderoso fator potencial de descontrole do déficit público devido ao seu grande peso dentro do setor público, à assimetria na distribuição de direitos e deveres entre as três esferas de governo, à existência de bancos estaduais que financiavam os seus déficits e à possibilidade de emissão de papéis de dívida mobiliária, com o mesmo propósito; isso, naturalmente, em função também da influência política direta de governadores e prefeitos sobre o Congresso Nacional, num sistema eleitoral e partidário como o brasileiro, criando a necessidade de buscar recursos.

2. O Estado e o poder de tributar

2.1. O Estado e a sua atividade financeira

O Estado foi criado com uma função específica de organizar a vida e junto com a idéia filosófica do Estado veio a idéia de que as pessoas que iriam usufruir do Estado deviam prover financeiramente. Assim, a 1ª fase caracterizou-se pela doação; na 2ª fase, o Estado se torna tão forte que passa a subjugar seus súditos; a criação se torna mais forte que o criador. A fase do fortalecimento do Estado que se reflete no sistema fiscal, reduzindo ou até mesmo suprimindo (comunismo) a riqueza particular. Na 3ª fase, limita-se o poder fiscal do Estado (Historiado Rei João Sem Terra), é a fase da regulamentação.

O Estado nasceu da necessidade de se criar regras de conduta para o ser humano viver em sociedade, segundo Machado (2004, p. 41), o povo necessitava de uma entidade com força superior, capaz de criar as regras de conduta para o grupo e para construir o Direito. Cabendo ressaltar que da necessidade supramencionada nasceu o Estado, e, conseqüentemente, foram iniciados os estudos do Direito Tributário.

A importância do Estado é, também, ressaltada por outros autores, como no caso de Aranha (2004, p. 41), que coloca dentre os deveres basilares do Estado, podendo até mesmo ser o maior, está o de satisfazer as necessidades dos que estão sob sua tutela.

Em relação à proteção, Carrazza (2004, p. 41) coloca que o Estado, numa República, não é o senhor dos cidadãos, mas sim, o protetor supremo dos interesses materiais e morais, sendo que representa um penhor de suas liberdades, e não um risco para as pessoas.

Um Estado pode se apresentar com um governo centralizado ou descentralizado. No caso de um governo centralizado, há uma única unidade, já no caso do descentralizado, o Estado possui unidades autônomas. No caso do Brasil, tem-se um governo descentralizado, com unidades autônomas formando um Estado Federativo.

Segundo Machado (2004, p. 41), as rendas tributárias no Brasil, que apesar de ser um Estado Federal antes da Constituição Federal de 1988 (CF/88) estava mais próximo de um Estado unitário, centralizavam o poder político, e ao extremo as rendas tributárias. Contudo, após a CF/88, o Brasil avançou muito no sentido de corrigir as distorções que levavam a entender que, na prática, a República Federativa do Brasil era um Estado unitário.

Todo Estado, em qualquer regime, necessita desenvolver sua atividade financeira, pois não há como alcançar nenhum objetivo, principalmente o social, se o Estado não possuir recursos financeiros.

Sobre a atividade financeira, Aranha (2004, p. 41) conceitua que é aquela que o Estado desenvolve para obtenção e aplicação de recursos necessários para promover os pagamentos dos serviços e bens públicos que vão atender as necessidades públicas.

Ainda em relação à atividade econômica, Machado (2004) coloca que no Brasil verifica-se a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica; sendo que a atividade econômica, salvo casos especiais previstos constitucionalmente, fica a cargo da iniciativa privada. Os casos especiais, previstos na Constituição, para que o Estado exerça diretamente a atividade econômica, são os relativos à segurança nacional ou em caso de relevante interesse coletivo (CF/88, artigo 173).

Em um Estado Federal, como no caso do Brasil, o exercício da atividade econômica fica a cargo do setor privado, que, ao produzir e/ou comercializar produtos e/ou mercadorias ou prestar serviços que, além de

desenvolvimento econômico e social, geram impostos e contribuições, fonte de recursos para o Estado.

O Estado para existir e viabilizar seus projetos necessita de recursos, sendo que o instrumento válido, para a busca dos referidos recursos, é a tributação. Um Estado para não se valer da busca de recursos por meio da tributação teria que monopolizar toda atividade econômica, ou seja, promover a estatização de todas as empresas, tanto na produção ou venda de produtos quanto na prestação de serviços.

Cabe ressaltar que os países com atividade econômica monopolizada, como nos casos dos países comunistas, demonstraram que suas economias não foram capazes de satisfazer as suas demandas sociais, o que enfraqueceu os regimes e promoveu a abertura de mercado, passando assim os Estados a buscarem renda na tributação das empresas privadas.

Em um Estado que privilegie a iniciativa privada, até mesmo constitucionalmente, como no caso do Brasil, faz-se necessário a busca do justo equilíbrio na hora de definir a carga tributária.

Uma carga tributária elevada em um ambiente estagnado onde as empresas não conseguem promover o investimento necessário para alavancar os meios produtivos e conseqüentemente gerar empregos, demonstra que o governo está prejudicando até mesmo a competitividade das empresas nacionais perante os mercados interno e externo.

Ainda em relação a uma carga tributária elevada, cabe ressaltar o desestímulo da iniciativa privada, provocando o encerramento das atividades de grande parte das empresas antes dos 05 (cinco) anos contados da data de suas constituições.

É notório que o Estado Brasileiro gasta muito e com isso necessita de recursos, mas, constata-se que os investimentos não são bem feitos, e que as ofertas dos serviços públicos essenciais não são capazes de satisfazer as demandas da população. Assim o aumento exagerado e por não dizer insuportável da carga tributária, torna-se a saída para cobrir os gastos ineficientes do Estado.

2.2. O poder de tributar

Segundo Machado (2004, p. 42-43), o Brasil é um Estado soberano, que, no plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações, enquanto no interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. A soberania é caracterizada como a vontade superior às vontades individuais.

O poder de tributar é um aspecto da soberania estatal, porque o Estado, quando do exercício de sua soberania, exige que as pessoas físicas ou naturais e as entidades econômico-administrativas, de um modo geral pessoas jurídicas, forneçam-lhe os recursos de que necessita, instituindo assim o tributo.

Machado (2004, p. 43), em relação às autoridades tributárias, expõe

Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo. Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas.

Atualmente, a tributação é um dos meios de arrecadação do Estado para tornar possível a prestação de serviços essenciais para a população, mas a relação de poder existente é mais complexa, ainda são verificadas práticas autoritárias por parte de indivíduos da Administração Tributária.

2.3. Poder e competência

A República Federativa do Brasil é um Estado organizado, sua Constituição Federal vigente foi promulgada em 05 de outubro de 1988 e em seu artigo 1º define que é formada por União, Estados, Municípios e Distrito Federal, *verbis*

Artigo 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988)

No caso do Brasil, o poder político fica delimitado, cada ente possui suas competências específicas. O poder tributário segue a mesma linha do político, está delimitado; o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, sendo que ao poder tributário juridicamente delimitado dá-se o nome de competência tributária. Cabe ressaltar que no Brasil cada ente da Federação possui sua competência tributária devidamente prevista constitucionalmente.

A Constituição Federal é o instrumento de atribuição de competência tributária, e coloca que a referida competência só pode ser atribuída às pessoas jurídicas de Direito Público, com competência legislativa, no caso a União, Estados, Municípios e Distrito Federal; porque somente pode ser exercida a competência tributária através da lei.

2.4. Atribuição de competência e distribuição de receita

O poder de instituir impostos, previsto constitucionalmente, é devido pela atribuição de competência, porque aos entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) são entregues partes do poder de tributar.

A Constituição Federal, em seus artigos 153 a 156, determina a atribuição de competência tributária aos entes da Federação.

A competência tributária da União é tratada nos artigos 153 e 154 da CF/88, *verbis*

Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988)

Os Estados e o Distrito Federal, por sua vez, têm sua competência tributária estabelecida pelo artigo 155 da CF/88

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (BRASIL, 1988)

Segundo Machado (2004, p. 44), é de grande importância a técnica de atribuição de competência, pois nela há a virtude de descentralizar o poder político, mas, por outro lado, existe o inconveniente de não se prestar como instrumento para a minimização das desigualdades econômicas entre os Estados e entre os Municípios, visto que no Estado cujo território não é produtivo, e nem circula riqueza significativa, de nada valem os tributos que a Constituição lhe permite instituir, a arrecadação é muita baixa, mesmo levando em conta a receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Entendendo o problema dos entes mais pobres da Federação, foi prevista e constitucionalmente a distribuição de receitas tributárias. A serem distribuídas e divididas. São provenientes da arrecadação do tributo instituído e cobrado por um dos entes.

No Brasil, a União possui a maior competência tributária, tendo parte do produto de sua arrecadação distribuída para os Estados, Municípios e Distrito Federal. Sendo que a distribuição em questão está prevista nos artigos 157 a 162 da CF/88.

Os Estados, Municípios e o Distrito Federal têm a prerrogativa de receber recursos da União, mas cabe ressaltar que acabam ficando na dependência do Governo Federal, por ter a União competência constitucional para instituir e cobrar as receitas tributárias mais expressivas dentre as demais. Os artigos 158 e 159 da CF/88 apresentam os percentuais dos produtos da arrecadação realizada pela União e pelos Estados, que devem ser repassados aos Municípios.

3. Legislação tributária

Para o Código Tributário Nacional, lei é utilizada em seu sentido estrito, como regra jurídica de caráter geral e abstrato. Apenas a norma jurídica elaborada pelo Poder legislativo, conforme preceitua a Constituição, é reconhecida, no sentido em que a palavra é empregada, como lei pelo Código Tributário Nacional competente.

Legislação, como palavra utilizada no Código Tributário Nacional, significa lei em sentido amplo, porque efetivamente abrange leis em sentido estrito, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que tratem, nem que seja em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, conforme disposto no artigo 96 do CTN (MACHADO, 2004, p. 84).

Cabe informar que as disposições constitucionais dos atos e das leis complementares, dos decretos-leis, convênios interestaduais e outros atos jurídicos normativos pertinentes à matéria não se compreendem no conceito de legislação tributária. O Código Tributário Nacional não tem a pretensão ou quaisquer vinculações de restringir o conceito de legislação tributária; o disposto no artigo 96 do CTN visa mostrar sua amplitude em comparação ao conceito de lei tributária.

3.1. Lei complementar e lei ordinária

No sistema jurídico brasileiro, existem as leis ordinárias e as leis complementares. A diferença das leis está no aspecto substancial ou material, como do ponto de vista formal (MACHADO, 2004, p. 84).

Uma lei é materialmente complementar quando tratar de questão a ela reservada constitucionalmente, como preconiza a CF/88 em seus artigos 146, 148, 153, inciso VII, 154, inciso I, entre outros.

Silva (1995, p. 20-21), em relação ao objetivo da lei complementar, ensina

Têm o objetivo de disciplinar os preceitos constitucionais não auto-aplicáveis. Interessante observar que a atual Constituição indica os casos carentes de normatização, ora via lei complementar, ora via lei ordinária. De concluir-se, portanto, que cabe lei complementar, apenas, onde previsto pela Constituição.



Cassone (2004, p. 316) apresenta um conceito da lei complementar, extraído da CF/88: “Lei Complementar – é a lei que, aprovada por maioria absoluta de votos dos membros nas duas Casas do Congresso Nacional, destina-se a regular matérias expressamente previstas na Constituição”.

A lei ordinária é fonte do direito, assume grande importância no Sistema Tributário Nacional, por apresentar prerrogativa de instituir e aumentar tributos, conforme estabelecido na CF/88, artigo 150, I, respeitando as matérias de competência privativa da lei complementar (TAVARES, 2003, p. 88).

Cassone (2004, p. 316) conceitua a lei ordinária, extraído da CF/88: “Lei Ordinária – é a lei aprovada por maioria simples de votos dos membros nas duas Casas do Congresso Nacional, presente a maioria absoluta dos seus membros”.

O processo legislativo, referente à elaboração das leis supramencionadas e demais, está previsto no artigo 59 da CF/88

Artigo 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções. (BRASIL, 1988)

De onde se extrai que quanto maior a posição hierárquica menor o volume de normas jurídicas.

No conjunto do direito tributário o que interessa é a legalidade, posto que todo o comportamento é previsto em lei.

A lei é um veículo que agrega uma série de normas jurídicas.

Cada ato normativo inferior tem que estar fundado em um normativo superior, podendo ser dado como exemplo de hierarquia, uma lei que autoriza criação de portaria que regulamentará o expediente.

3.2. Princípio da legalidade

A Constituição prevê o princípio de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, a este dá-se o nome de princípio da legalidade.



Segundo Machado (2004, p. 86), o Direito Tributário possui uma especificação desse princípio, é o princípio da legalidade tributária, significando que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que haja uma lei determinando o objetivo.

A Constituição dispõe que somente por lei pode-se instituir ou majorar impostos.

Importante ressaltar que as regras do artigo 97 do CTN constituem explicitações do preceito constitucional, e está inscrito na CF/88 no capítulo dos direitos e das garantias individuais, onde determina a vedação às pessoas jurídicas dotadas de competência tributária “exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”, conforme redação do artigo 150, inciso I (2004, p. 86).

Segundo Oliveira (2005, p. 70), para que seja instituído ou majorado um tributo, porque só pode ser feito com base em uma lei em sentido estrito, uma lei ordinária, deve-se nos ater ao princípio da legalidade. Cabe ressaltar ainda, que o tributo não pode ser criado ou aumentado sem que para isso a lei ordinária o ampare na aplicação, com exceção dos casos em que a CF/88 determina o uso de lei complementar (artigos 148 e 154, I, da CF).

3.3. Medidas provisórias

As medidas provisórias são objetos de muitos embates jurídicos. A Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, criou mais condicionantes para o uso, colaborando para resolução de muitas contendas, mas não há como por fim a todas.

No campo das questões tributárias, a supracitada Emenda deixou claro que Medida Provisória não pode instituir tributos, e também impõe que atenda ao princípio da anterioridade no caso da majoração.

Segundo Machado (2004, p. 88), cabe ressaltar que se o Supremo Tribunal Federal tivesse admitido o abuso nas edições e até mesmo reedições de Medidas Provisórias, a Emenda Constitucional nº 32 seria desnecessária no que se refere à aplicação.

A Medida Provisória deve ser utilizada em caso de relevância e urgência, tendo força de lei, mas efetivamente submetida ao Congresso Nacional.

Portanto, com a redação do artigo 62 da CF, através da Emenda Constitucional nº 32/2001, é vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada à lei complementar (62, § 1º, I e III).

E, se atende ao princípio da anterioridade, a Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos artigos 153, I (importação), II (exportação), IV (IPI), V (IOF) e 154, II (impostos extraordinários) da CF, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, e se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (artigo 62, § 2º).

3.4. Tratados e convenções internacionais

Tratados e convenções internacionais para poderem ser válidos necessitam da ratificação do Congresso Nacional através de Decreto Legislativo editado pelo próprio Congresso.

Cabe ressaltar que os tratados devem estar amparados constitucionalmente. Silva (1999, p. 48), em relação à integração à ordenação jurídica nacional, destaca

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.

Os tratados e convenções, à luz do Código Tributário Nacional, revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, conforme artigo 98: “Artigo 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (BRASIL, 1966).

3.5. Decretos e regulamentos

Decreto é ato do Chefe do Poder Executivo, enquanto o regulamento é ato a este encaminhado pelo Ministro de Estado da área respectiva, no caso de tributação pelo Ministro da Fazenda, e aprovado por decreto. Na prática, a diferença é apenas de forma (SILVA, 1999, p. 91).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 99, dispõe: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei” (BRASIL, 1966).

Decreto e regulamento podem ser entendidos como sinônimos, contudo no sistema jurídico brasileiro é explícita a posição inferior dos decretos em relação às leis.

Mediante decreto são editados regulamentos, como forma de explicar a forma e modo de execução da lei.

No direito tributário, o regulamento é utilizado para a consolidação de diversas leis sobre tributo, por tal motivo possui muita importância. Cumpre ressaltar que as obrigações acessórias são estabelecidas nos regulamentos.

3.6. Normas complementares

Normas complementares estão previstas no artigo 100 do Código Tributário Nacional.

São complementares porque têm por finalidade apenas completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais, decretos e regulamentos, não podem inovar ou modificar o texto da norma complementada.

Em relação à definição, Oliveira (2005, p. 70) apresenta que normas complementares são: “os atos normativos, as decisões administrativas, as práticas administrativas e os convênios internos que têm como objetivo esclarecer todas as fontes anteriores, não se preocupando em inovar na ordem jurídica”.

4. Impostos sobre patrimônio, renda e serviços

Conforme artigo 150, VI, “a”, da CF/88, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre 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.

Os referidos impostos são:

1. Impostos sobre o Patrimônio:
 - a. ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural);
 - b. IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana);
 - c. IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores);
 - d. ITBI (Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis por Natureza ou Acessão Física e de Direitos Reais sobre Imóveis);
 - e. ITCMD (Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos);
 - f. IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas)
2. Impostos sobre a Renda:
 - a. IR (Imposto de Renda).
3. Impostos sobre bens e serviços:
 - a. ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços);
 - b. ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza, ISSQN ou ISS).

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é um imposto federal, posto que somente a União tem competência para instituí-lo (artigo 153, VI, da Constituição Federal). O fato gerador do Imposto Territorial Rural ocorre quando há o domínio útil ou a posse do imóvel, localizado fora do perímetro urbano do município. O contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica

proprietária do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um imposto municipal, instituído e cobrado pelo município e pelo Distrito Federal. Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de propriedade imóvel localizada em zona urbana ou extensão urbana. O contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica que mantém a posse do imóvel por justo título.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é um imposto estadual, ou seja, somente os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo (artigo 155, I, “c”, da Constituição Federal). Tem como fato gerador a propriedade do veículo automotor (automóveis, motocicletas, embarcações etc). Os contribuintes são pessoas físicas e jurídicas proprietárias de veículos automotores.

O Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis por Natureza ou Acesso Física e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI) é um imposto de competência municipal, conforme disposição do artigo 156, II, da Constituição Federal. Tem como fato gerador a transmissão “inter vivos” a qualquer título de propriedade ou domínio útil de bens imóveis, quando há a transmissão a qualquer título de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, ou quando há a cessão de direitos relativos às transmissões acima mencionadas. O contribuinte do imposto é qualquer uma das partes na operação, quer seja pessoa física ou jurídica.

O Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD ou ITCD) é um imposto Estadual, devido por toda pessoa física ou jurídica que receber bens ou direitos por meio de herança, diferença de partilha ou doação.

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) é um imposto federal, somente a União tem competência para instituí-lo (artigo 153, VII, da Constituição Federal), sendo que fato gerador irá ocorrer quando das arrecadações de bens sobre as grandes fortunas, cabendo ressaltar que o referido imposto ainda não foi regulamentado por lei complementar.

O Imposto de Renda (IR) é um imposto federal, posto que somente a União tem competência para instituí-lo (artigo 153, III, da Constituição Federal). Tem como fato gerador o recebimento de renda. O contribuinte do imposto são as pessoas físicas e as pessoas jurídicas, cada um com regras e leis específicas.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é um imposto estadual, somente os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo (artigo 155, I, b, da Constituição Federal de 1988). O fato gerador é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, tais como, telecomunicação e transporte intermunicipal ou interestadual. Era conhecido, até a CF/88, como ICM, não existindo previsão sobre qualquer tipo de serviço. O contribuinte é qualquer pessoa física ou pessoa jurídica que realize operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços industriais, de comércio, de forma habitual. No Distrito Federal, o Decreto que consolida a legislação que institui e regulamenta o ICMS é o de nº 18.955 de 22 de dezembro de 1997.

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza, (ISSQN ou ISS) é um imposto municipal, uma vez que somente os municípios têm competência para instituí-lo (artigo 156, IV, da Constituição Federal). Ressalte-se que o Distrito Federal possui as mesmas atribuições dos Estados e Municípios, e, no caso em tela, também têm competência prevista constitucionalmente para instituir o referido imposto. Tem como fato gerador a prestação de serviços por pessoas físicas ou jurídicas. Destaca-se que os serviços estão descritos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. No Distrito Federal, o Decreto que regulamenta o ISS é o de nº 25.508 de 19 de janeiro de 2005.

5. Imunidade tributária para as instituições de educação: limitações ao poder de tributar

5.1. As limitações constitucionais ao poder de tributar as instituições de educação

Muitos são os problemas relacionados com a Imunidade Tributária prevista no artigo 150, VI, "c" (1) e 195, § 7º, CF/88 para as Instituições de Educação. A própria União, os Municípios e o Distrito Federal buscam tributar a prestação de serviços das referidas Instituições. A vontade de arrecadar faz com que leis, criadas pelos entes da Federação, atropelem as Instituições de Educação, tentando disciplinar o que só é previsto na Constituição Federal e Lei Complementar específica.

As autoridades da Administração Tributária interpretam de forma tão restritiva que muitas instituições de educação, imunes constitucionalmente, desistem do gozo da referida imunidade.

As instituições de educação sem fins lucrativos fazem jus à imunidade tributária e previdenciária, previstas constitucionalmente no artigo 150, VI, "c" (2) e 195, § 7º CF 88.

Apenas Lei Complementar pode disciplinar infra constitucionalmente a imunidade prevista na Constituição Federal, sendo que fora as regras estabelecidas na CF/88 as únicas vigentes sobre a isenção e a imunidade estão previstas no artigo 14 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Young (2003, p. 23) afirma que a imunidade é vista como uma limitação ao poder de tributar dada pela Constituição Federal.

As leis infraconstitucionais, principalmente as ordinárias, trazem imposições inconstitucionais, que visam criar regras para as instituições de educação imunes. As leis ordinárias buscam impor regras que dificultam o suposto enquadramento que a lei alega existir.

Segundo Pasche (1999, p. 9), os textos constitucionais do Brasil protegem as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, imunes, reconhecendo, assim, o relevante e indispensável trabalho comunitário e social por elas praticadas, tratando de impedir a incidência de ônus tributário que afete seu patrimônio e que prejudique a eficiência de seus

serviços, ou ainda, que impeça a aplicação de suas rendas nos seus objetivos institucionais, no caso em questão a excelência dos serviços educacionais e o desenvolvimento educacional e cultural.

Mas, cumpre expor que apenas lei complementar pode trazer modificações no que se refere às regras para as entidades de educação, respeitando os dispositivos constitucionais.

Os responsáveis pela gestão tributária dos entes da Federação parecem não entender que a imunidade tributária é uma diretriz política e social, e por tal importância, apresenta previsão constitucional. A imunidade é concedida para incentivar instituições sem fins lucrativos que têm por finalidade a educação.

Em relação ao constituinte e quanto à imunidade, Martins (1998, p. 159) destaca que as instituições educacionais, embora pessoas de direito privado, exercem, sem intuito lucrativo, atividades de colaboração com o Estado, em funções cujo desempenho é, em princípio, sua atribuição (artigos 203, 205 e 208). Importante salientar que os artigos citados transparecem o escopo do constituinte: impedir que sejam onerados, por via impostos, tanto os organismos vitais para o funcionamento do governo republicano, como as instituições que desempenham – em proveito da coletividade – funções que, a rigor, o Estado deveria cumprir.

Normalmente, os órgãos arrecadadores interpretam a norma de imunidade da mesma forma que se interpreta a norma de isenção tributária. Os entes da federação não buscam entender a razão política da imunidade, mas a real finalidade. Não se pode interpretar a norma de imunidade de maneira restritiva.

Young (2003, p. 73), em relação ao entendimento de instituição imune, considera imune a instituição de educação que preste os serviços referidos à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Pasche (1999, p. 10) salienta que a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos visa a proteção e a preservação de valores de superior interesse nacional, evitando a imposição de cargas tributárias, com o objetivo de proteger e preservar o patrimônio, os serviços e

as rendas destas entidades porque os seus fins são elevados, nobres e se emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: o da promoção da cultura, da pesquisa e incremento da educação lato sensu.

A interpretação restritiva da imunidade tem dado a muitos juristas do Tesouro Público o entendimento de que as instituições de educação nem mesmo podem obter receita proveniente de mensalidade, porém devem viver apenas praticando filantropia, esperando doações que talvez nunca venham.

Ao tratar de tributação, a interpretação das expressões contidas na legislação vigente não pode ser feita com interesses próprios. Os órgãos arrecadadores entendem pela restrição máxima à imunidade e pelo aumento da arrecadação de maneira indiscriminada. As instituições entendem que, em relação às suas atividades educacionais, não há o que se falar em carga tributária. Fica nítido que interpretar a Constituição, no que se refere à imunidade de maneira restritiva, é impor ao artigo 150 a condição de mero dispositivo a ser regulamentado, constituindo assim flagrante desrespeito à Carta Magna.

A instituição, ao trazer, em sua expressão **sem fins lucrativos**, informa que seu excedente financeiro, derivado de uma receita maior do que as despesas, em determinado período, comumente chamado de superávit, não pode ser distribuído, nem que indiretamente, para os seus sócios ou instituidores, e os excedentes devem ser utilizados para o investimento em sua atividade fim, no caso a educação.

A Constituição deixa o entendimento de que a imunidade foi prevista para incentivar instituições a colaborarem com o Estado na tarefa de fomentar educação, e conseqüentemente, um desenvolvimento social. Alcançar um número maior de cidadãos e fazer com que as instituições sejam desoneradas financeiramente, através da inexistência de carga tributária, para melhor atendê-los e gerar condições de desenvolvimento para o país é o objetivo maior a ser alcançado.

Ichihara (2000, p. 9) afirma que o sentido da educação, previsto no texto maior, no caso a Constituição Federal, destinada como função do Estado e de particulares, pode ser exercido pelos estabelecimentos de ensino com fins

lucrativos e sem fins lucrativos, no caso as destinatárias das imunidades tributárias.

Os entes da Federação, atualmente, não possuem a mínima condição de atender os cidadãos em suas necessidades básicas, dentre elas a educação. Por tal fato deveriam interpretar a Constituição de maneira sistemática, colaborando para o desenvolvimento das instituições já existentes e buscando incentivar a criação de outras.

Os poderes públicos (Federal, Municipal e do Distrito Federal) respeitam a legislação de suas respectivas competências, mas atuam com base em leis que só atendem ao interesse de quem está arrecadando (União, Município e Distrito Federal), buscam interpretar a Constituição Federal e a Lei Complementar 5.172/66 de forma restritiva. As respectivas fiscalizações tributárias, no exercício legal de suas funções, por estarem adstritas às leis em vigor, aplicam multas para as Instituições que não recolhem os impostos que a legislação local julga ser devido, inviabilizando economicamente o desenvolvimento de tais entes.

As instituições deixam de aplicar recursos em sua área fim, educação, para promover pagamentos de impostos e contribuições indevidos e gastos com honorários para pleitear seus direitos perante os órgãos responsáveis pela prestação jurisdicional do Estado.

Existem vários motivos para os entes da federação buscarem desesperadamente recursos, por isso Serra e Afonso (1999, p. 3-30) afirmam que os municípios constituíram-se e, ainda, constituem-se em um poderoso fator potencial de descontrole do déficit público devido ao seu grande peso dentro do setor público, à assimetria na distribuição de direitos e deveres entre as três esferas de governo, à existência de bancos estaduais que financiavam os seus déficits e à possibilidade de emissão de papéis de dívida mobiliária, com o mesmo propósito.

Isso, naturalmente, em função também da influência política direta de governadores e prefeitos sobre o Congresso Nacional, num sistema eleitoral e partidário como o brasileiro, e por outro lado, o Senado, que, por atribuição constitucional, deveria controlar e limitar o endividamento de estados e municípios, na prática, raramente adotou um comportamento restritivo.

Em relação à subordinação em Lei Complementar, Pasche (1999, p. 32) dispõe que a norma do artigo 150, inc. VI, “c”, combinada com o artigo 195, § 7º, ambos da Constituição Federal, consagram a verdadeira imunidade das instituições sem fins lucrativos, cuja disciplina, necessariamente, há de constar em Lei Complementar à Constituição (artigo 146, II, da CF), que, no momento, é o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (obviamente recepcionado pela Nova Carta), sendo que estas entidades sem fins lucrativos, para gozo do benefício inserido no texto constitucional, devem estar subordinadas à observância dos requisitos da Lei Complementar, que se resumem nos termos do art.14 do CTN.

A imunidade representa um impedimento constitucional de concretização da hipótese de incidência tributária, uma legislação infraconstitucional, que não lei complementar, que não fica sequer autorizada a descrever qualquer hipótese.

Seguindo a mesma linha, em relação à obrigatoriedade de lei complementar, Martins (1998, p. 290) reforça que a Constituição Federal condiciona o reconhecimento do benefício da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei, ou seja, da lei complementar, e que a lei complementar, no caso, é o Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.1966, em cujo artigo 14 prescreve os requisitos a que alude o artigo 150, VI, c, da Constituição Federal.

A imunidade tributária pode ser entendida, como um princípio constitucional que visa a resguardar a independência dos entes da federação e a liberdade, dentre outras, das instituições de educação.

Martins (1998, p. 292) também ressalta que para desfrutar da imunidade de impostos, as instituições de educação sem fins lucrativos deverão sustentar as seguintes características: a) serem entidades sem fins lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no país; c) escriturarem suas receitas e despesas em livros próprios.

A imunidade estabelecida constitucionalmente abrange todos os impostos previstos no sistema jurídico brasileiro, desde que incidentes sobre o exercício das atividades essenciais da instituição de educação.

No caso das mensalidades cobradas pelas Instituições educacionais sem fins lucrativos, imunes, bem como aquisições de equipamentos importados para utilização nas instalações educacionais, dos valores cobrados para emissão de diplomas, certificados, dentre outros, por serem decorrentes da atividade fim da instituição, estão incluídos na imunidade constitucional.

O Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR), incidentes sobre os imóveis utilizados, pela instituição, na área fim, estão elencados dentre os previstos como imunes.

Martins (1998, p. 308), em relação aos impostos sobre o patrimônio, informa que as instituições de educação estão protegidas da incidência dos impostos sobre o patrimônio (ITR, IPTU, ITBI e IPVA), do imposto sobre renda (IR) e dos impostos sobre produtos e serviços (ICMS e ISS).

Estão abrangidos, também, pela imunidade os impostos incidentes sobre a construção civil, no caso de construção ou reforma de imóvel utilizado no campus da instituição.

Em relação às receitas provenientes de exploração de estacionamento, transporte de alunos, exploração de atividades de vendas de lanches, materiais escolares, uniformes, dentre outros, não há o que se falar em imunidade, posto que sujeitam-se à incidência dos impostos e contribuições (art150, VI, c, §3o da CF/88).

Com a autorização de diversos cursos pelo Governo Federal, verifica-se um aumento no número de instituições de nível superior. Tal fato foi bom para fomentar o ensino superior entre as classes mais carentes. A existência de um número maior de instituições fez com que a demanda reprimida de vagas deixasse de existir, aumentando a concorrência na busca do aluno. Dentre os fatores determinantes têm-se o valor da mensalidade, ou seja, o mercado colabora para que as instituições mantenham suas mensalidades em níveis toleráveis pela sociedade, sob pena de não arrecadarem nem para manterem suas operações. Não foi necessária a intervenção governamental para impor regras em tais relações.

Caso o Estado queira colaborar com o desenvolvimento da educação, sabendo de seus poucos recursos, previstos em orçamento, podem apresentar emenda constitucional com o objetivo de conceder imunidade

completa às instituições que recebem os alunos cadastrados em seus programas sociais. O PROUNI foi um passo importante, mas que pode ser revogado por qualquer futuro chefe do executivo que não coadune com as idéias atualmente existentes. Por isso, a necessidade de uma garantia maior para as instituições de educação que estejam fomentando desenvolvimento para grande parte de cidadãos carentes.

O Estado demonstra falta de capacidade para promover a Educação para todos que dela necessita, Pasche (1999, p. 37) diz que a concessão destas imunidades constitucionais às instituições de educação sem fins lucrativos, parte do entendimento e concepção do legislador constitucional, de que o Estado brasileiro ainda não está suficientemente preparado e aparelhado para cumprir com as suas finalidades e deveres em relação à educação e, por isso, precisa, preservar estas entidades, evitando a imposição de carga tributária, com fim de salvaguardar o patrimônio, os serviços e as rendas destas entidades, porque os seus fins se emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção e incremento da educação, da ciência e da cultura.

O Estado possui condições e mecanismos legais capazes de gerar bolsas de estudos de modo a aumentar o número de estudantes que não possuem capacidade financeira para ser aluno de um curso superior privado. A parceria com as instituições de educação existentes, respeitando a imunidade prevista na Constituição de 1988, e o devido incentivo para a criação de novas instituições poderá colaborar substancialmente para o desenvolvimento da educação no Brasil.

5.2. Diferença entre imunidade e isenção

Um fato relevante para expor é o do poder público criar lei que não difere imunidade de isenção, o que não deriva da falta de competência técnica ou de qualidade dos profissionais gestores desses órgãos, mas sim pela busca de receita a qualquer custo. É o mesmo que confundir a força constitucional com a de uma lei ordinária.

O instituto da isenção é interpretado à luz do artigo 111 do CTN (Código Tributário Nacional), já a imunidade pelo artigo 150, VI, "c" e 195, § 7º

CF 88. O STF (Supremo Tribunal Federal), no RE 102.141-RJ, RTJ 116/267, admite a interpretação ampla, da Constituição Federal, de modo a transparecer os princípios e postulados nela consagrados.

A isenção, prevista legalmente por lei ordinária, é uma exceção feita pela própria regra jurídica de tributação, e a imunidade é um obstáculo criado por uma norma constitucional.

No caso da Imunidade, a doutrina coloca no campo da competência jurídica, segundo Pontes de Miranda (1958, p. 364): “A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie”.

Machado (2004, p. 266) diz que a imunidade é resultante de norma constitucional e sendo assim constitui regra de limitação de competência tributária, ressaltando que não se pode tributar o que é imune.

A questão básica da diferença está na legislação que ampara a Imunidade e a Isenção, enquanto a Imunidade advém de força Constitucional a Isenção nasce de lei complementar ou ordinária. Coelho (2003, p. 205) apresenta bem a diferença de ambas: “A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre de lei menor, complementar ou ordinária”.

Não se pode deixar de ressaltar que o instituto da Imunidade se vincula às questões maiores, que naturalmente são duradouros, com disposição Constitucional, enquanto a Isenção decorre de interesses que mudam rapidamente, até mesmo porque são previstos por leis complementares e ordinárias.

Sobre os interesses dos institutos Weidlich (2005, p. 31) ressalta

Note-se, portanto, que a imunidade e a isenção tributária são institutos que não se confundem. A primeira, prevista na norma constitucional, como regra de estrutura, delimitando o campo das competências tributárias, resguarda valores sociais e éticos; a segunda, disposta na lei complementar ou lei ordinária, viabiliza interesses mais comuns consistentes em regras de conduta, situando-se, portanto, em patamares bem distintos, inclusive, hierarquicamente localizados em graus diversos, o primeiro considerando superior ao segundo, principalmente em razão da importância de preservar algumas pessoas, bens ou situações do ônus da tributação, a fim de propiciar a cooperação dos entes

privados com as atividades estatais, essenciais para o desenvolvimento da sociedade.

Como apresentado, as questões sociais também são resguardadas pelo instituto da imunidade. Por tal fato que se faz importante destacar a relevância da imunidade para as Instituições de Educação.

6. Inconstitucionalidades existentes na legislação ordinária

As instituições de educação sem fins lucrativos fazem jus às imunidades tributária e previdenciária previstas constitucionalmente no artigo 150, VI, "c" e 195, § 7º, sendo que apenas Lei Complementar pode disciplinar infra constitucionalmente a imunidade estabelecida no texto magno. Percebe-se que fora as regras previstas na CF/88, as únicas vigentes sobre a isenção e a imunidade estão previstas no artigo 14 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), *verbis*

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 § 1 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. 9 são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL, 1966)

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabeleceu outros requisitos, além dos já previstos no artigo 14 da Lei 5.172/66, em relação à concessão da imunidade, no artigo 12, e respectivos parágrafos e alíneas, além dos artigos 13 e 14, que buscam regulamentar o artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal de 1988, *verbis*

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 ao incremento de seu ativo imobilizado.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

[...]

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996. (BRASIL, 1996)

Buscando amenizar as regras previstas na Lei. 9.532/97, o legislador aprovou a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, *verbis*

Art. 10. Os dispositivos abaixo enumerados da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

Art. 12 [...]

§ 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.

Lei também inconstitucional, no que se refere a criar as regras para as instituições imunes, mas que trouxe uma alteração maleável no que se refere à imunidade, a de reconhecer que o superávit não precisa ser aplicado somente no ativo imobilizado, mas também nos objetivos sociais da instituição, abrangendo também a Instituição de Educação.

Por fim, Weidlich (2005, p. 31) afirma que preenchidos os requisitos exigidos pelo artigo 150, IV, alínea 'c', da CF/88 bem como pelo Código Tributário Nacional, e contanto que este não divirja daquela, o estabelecimento de ensino ou qualquer outra entidade civil de direito privado com finalidade pública sem fins lucrativos, que não distribui lucros a seus diretores ou administradores, apresenta escrituração contábil regular e reaplica seus resultados em suas atividades, "estará à instituição plenamente legitimada a pleitear em juízo a declaração ao direito de não recolher impostos que incidam sobre o patrimônio, renda ou serviços".

7. Conclusões

As instituições de educação sem fins lucrativos, devidamente enquadradas no artigo 150, VI, "c" e 195, § 7º Constituição Federal de 1988 e no previsto no artigo 14 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), possuem todos os requisitos legais para serem reconhecidas como imunes aos impostos incidentes sobre suas receitas provenientes de patrimônio, rendas e serviços. Os poderes públicos (Federais, Estaduais, Municipais e do Distrito Federal) devem se ater às suas respectivas limitações constitucionais e não fomentarem os poderes executivos com projetos que buscam aumentar a arrecadação sem a correta interpretação da Constituição Federal de 1988. Ressalte-se que cada ato inconstitucional, que busca arrecadar tributos das Instituições de Educação, prejudica a continuidade dos trabalhos das entidades no atingimento de seus objetivos educacionais, gera uma mácula perante a comunidade, penaliza pecuniariamente, inicia processos judiciais onerosos, tanto para a instituição fiscalizada quanto para o Estado, e, por fim, inviabiliza, até mesmo, a pesquisa,

que não está sendo devidamente fomentada por falta de recursos disponíveis nessas instituições.

8. Notas explicativas

(1) e (2) CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, SEÇÃO II, DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR, 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.

91

9. Referências

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 21 nov. 2014.

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 21 nov. 2014.

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

CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito tributário: teoria e prática: interpretações adotadas pelo STF**. São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. (Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 4). São Paulo: **Revista dos Tribunais**, Centro de Extensão Universitária, 1998.

MIRANDA, Pontes de. **Questões forenses. Tomo III**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PASCHE, Lauro Antônio. **A imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos**. Ijuí: UNIJUÍ, 1999.

SERRA, J.; AFONSO, J. R. R. Federalismo fiscal à brasileira. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, V. 6, N. 12, P. 3-30, Dez. 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 1999.

SILVA, Reginaldo da. **Direito tributário**. 3. ed. Brasília: VESTCON, 1995.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. Imunidade tributária das instituições sem fins Lucrativos. São Paulo: MP, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. Curitiba: Juruá, 2003.