

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO*

THE TAX IMMUNITY OF THE EDUCATIONAL INSTITUTIONS

José Eduardo Sabo Paes**

Maria das Graças Patrocínio Oliveira***

RESUMO: O presente estudo tem por finalidade pesquisar o conceito, a natureza jurídica e o alcance da imunidade tributária das instituições de educação, buscando os valores e princípios que fundamentam esse instituto, e identificar a interpretação que deve nortear essa imunidade, a fim de garantir maior efetividade à Constituição Federal. Serão analisadas as circunstâncias e os requisitos que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) impôs para o gozo dessa imunidade, prevista em seu art. 150, IV, c, e levantadas as posições da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

Palavras-Chave: Imunidade tributária. Instituição de educação. Conceito. Natureza jurídica.

ABSTRACT: This study aims to find the concept, the legal nature and scope of the tax immunity of educational institutions, seeking the values and principles that underlie this institute and identify the interpretation that should guide such immunity in order to ensure greater effectiveness to Federal Constitution. It will analyze the circumstances and requirements that the Federal Constitution of 1988 (CF/ 88) imposed for the enjoyment of that immunity provided in article 150, IV, c, and raised the positions of doctrine and jurisprudence of the Supreme Court on the matter.

Keywords: Tax immunity. Educational institution. Concept. Legal nature.

* * Artigo recebido em 04 de março de 2017

Artigo aceito em 26 de abril de 2017

Artigo produzido no âmbito do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor (NEPATS) e do Grupo de Pesquisa: Terceiro Setor e Tributação Nacional e Internacional: formas de integração repercussão na sociedade. <http://www.nepats.com.br/>

Agência de Fomento: Fundação Banco do Brasil e Fundação José de Paiva Neto

** Doutor em Direito pela Universidade de Madri. É professor do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília e coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor (NEPATS) e do Grupo de Pesquisa: Terceiro Setor e Tributação Nacional e Internacional: formas de integração repercussão na sociedade, ambos da Universidade Católica de Brasília. Editor chefe da Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor – REPATS. E-mail: sabo@mpdft.mp.br

*** Mestranda em direito pela Universidade Católica de Brasília. É professora na Escola de Administração Fazendária nas disciplinas Direito Tributário e Processo Administrativo Fiscal. Brasília – DF. E-mail gracinhapatrocinio@hotmail.com



1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por finalidade pesquisar o conceito, a natureza jurídica e o alcance da imunidade tributária das instituições de educação, buscando os valores e princípios que fundamentam esse instituto e identificar a interpretação que deve nortear essa imunidade.

Inicialmente, a imunidade tributária será examinada sob o enfoque genérico, a fim de se compreender a essência normativa do instituto. Em seguida, serão analisadas as circunstâncias e os requisitos que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) impôs para o gozo dessa imunidade, prevista em seu art. 150, IV, c, e levantadas as posições do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema, em especial a decisão tomada na ADI 1802-3/DF, na qual essa Suprema Corte, em sede de Medida Cautelar, analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para efeito de gozo da imunidade das instituições de educação.

O poder tributário, enquanto atributo da soberania de que é dotado o Estado, tem no Brasil, o seu exercício disciplinado rigidamente pela Constituição. Entretanto, o poder de tributar do Estado não é absoluto, pois a própria Constituição Federal impõe certos limites, como no caso das imunidades tributárias.

O vocábulo “imunidade” não consta do texto constitucional como tal; encontra-se nas expressões “é vedado”, “não incidirá” ou “não incidirão” ou, por vezes, até utilizando expressões tecnicamente incorretas do tipo “são isentas” (art. 195, § 7º). Trata-se, portanto, de conceito cunhado na teoria do Direito e já sedimentado na seara do Direito Tributário.¹

Por outro lado, as imunidades tributárias não estão restritas aos arts. 150 e 195, § 7º da Carta Magna, como pode parecer à primeira vista. Apenas

¹ Reis, Ana Maria Ribeiro dos. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade.** Dissertação em Mestrado Acadêmico em Direito, Área de Concentração “Constituição e Sociedade”, 2009, Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2009. 146 f.



para citar algumas, temos as relativas: a taxas, para requerimento de petições e certidões – art. 5º, XXXIV; a contribuições sociais, no caso à CIDE – art. 149, § 2º, I; ao IPI, referentes a produtos industrializados destinados ao exterior – art. 153, § 3º, III; ao ITR, referentes a pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel – art. 153, § 4º, II; ao ICMS – art. 155, § 2º, X, a a d.

2 1. NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Vários autores se debruçaram sobre o conceito de imunidade. Aliomar Baleeiro define as imunidades como limitações constitucionais ao poder de tributar².

Para Hugo de Brito Machado,

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.³

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, conceitua imunidade tributária como:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição

² DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 226.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 296.



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.⁴

Roque Carrazza entende que

as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações”⁵.

Bernardo Ribeiro de Moraes, por sua vez, vê a imunidade como princípio constitucional, ao afirmar que a imunidade:

não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país [...]”⁶

Regina Helena Costa ressalta o caráter duplice das imunidades tributárias, sendo que de um lado temos o aspecto da norma constitucional demarcatória da competência tributária e de outro o direito público subjetivo

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva. 17. ed. 2005. p. 185.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 594.

⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, 34/21-22 (grifos do autor).



das pessoas diretamente contempladas por esse instituto, afirmando ainda que:

Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão e eles obrigados, sem distinção. Assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional. Sob o aspecto material ou substancia, por sua vez, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa. A imunidade, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁷

Dos vários conceitos apresentados, verifica-se que a imunidade traduz para a doutrina uma limitação ao poder de tributar, um princípio ou uma regra constitucional de incompetência⁸.

Entendemos que a definição de imunidade como limitação ao poder de tributar não parece ser a mais adequada, visto que a imposição de limites ao poder de tributar configura um dos efeitos decorrentes da imunidade, existindo

⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009. p. 79.

⁸ Há ainda alguns autores que definem a imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária.



no ordenamento jurídico brasileiro outras limitações assim qualificadas, que não configuram imunidades, como a repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas e os princípios constitucionais.

Por outro lado, as imunidades tributárias não são princípios e sim regras, conforme leciona Humberto Ávila⁹, e como tal são aplicáveis às situações concretas previstas no texto constitucional, como aquelas previstas no art. 150, VI, c da CF/88. Portanto, embora exista uma semelhança quanto à eficácia jurídica das imunidades e dos princípios, os dois institutos não se equivalem, visto que, enquanto os princípios orientam a interpretação e aplicação de outras normas em situações abstratas, as imunidades aplicam-se a situações específicas, concretas, perfeitamente identificadas na Carta Magna.

Feitas estas considerações, ficamos com a definição de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que as imunidades tributárias são normas constitucionais negativas de competência tributária. Seu fundamento é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes.

3 2. DIFERENÇAS ENTRE INCIDÊNCIA, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE

Inicialmente, a fim de que não parem dúvidas quanto ao emprego correto de termos que podem vir a ser confundidos com o instituto da imunidade, convém fazer distinção entre incidência, isenção, alíquota zero e não incidência, consolidando esses conceitos.

A incidência é caracterizada quando um fato descrito de forma hipotética pela norma jurídica tributária (hipótese de incidência) ocorre no mundo real, no mundo fenomênico.

Porém, mesmo havendo incidência, quando houver dispensa legal do pagamento do tributo, estaremos diante de um caso de isenção. Esse é o conceito defendido pela teoria clássica, capitaneada por Rubens Gomes de Souza.

⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 134.



Na isenção considera-se ocorrido o fato imponible, há o nascimento da obrigação tributária, todavia, mediante previsão legal, o pagamento do tributo é dispensado.

O STF apontou a diferença entre imunidade e isenção:

A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção. O Poder Público tem legitimidade para isentar contribuições por ele instituídas, nos limites das suas atribuições. (ADI 2.006-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 1º/07/1999, Plenário, DJ de 24-09-1999).

A alíquota zero também é caso de incidência, ou seja, há a descrição do fato na norma tributária (hipótese de incidência) e o fato ocorre no mundo fenomênico. Porém, em virtude de a alíquota determinada pelo legislador ordinário ser zero, ao aplicá-la sobre a base de cálculo, o valor a ser cobrado do tributo será nulo.

Por outro lado, caso determinado fato não esteja descrito como hipótese de incidência, poderemos estar diante de uma não incidência ou de uma imunidade.

A não incidência ocorre quando o legislador ordinário, estando autorizado pela Constituição Federal a descrever determinado fato como hipótese de incidência, assim não o faz.

A imunidade, como dito, é instituto de sede constitucional; é quando a própria Constituição não permite que determinada pessoa, bem, serviço ou operação seja tributada. Na imunidade, não há que se falar em relação jurídico-tributária, uma vez que a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.



No caso da imunidade de que se cuida, essa proibição de tributação visa possibilitar que toda a sociedade tenha acesso à educação.

4 3. A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

A imunidade das instituições de educação está prevista no art. 150, VI, c da CF/88, com as limitações previstas no seu § 4º:

936

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;

[...]

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

[...]



A expressão “instituição de educação”, não se restringe àquela de caráter estritamente didático, mas abrange toda instituição que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centros de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura. Esse é o entendimento esposado por Aliomar Baleeiro¹⁰.

O importante é que seja realmente instituição acima e fora de espírito de lucro, e não simples empresa econômica, sob o rótulo educacional.

Verifica-se, por outro lado, que a imunidade para as instituições de educação é restrita aos impostos, não abrangendo as demais espécies tributárias previstas e reconhecidas pelo Sistema Tributário Nacional, quais sejam, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.¹¹

Trata-se, na espécie, de imunidade subjetiva, posto que leva em consideração as condições pessoais do sujeito.

A imunidade de que se trata está condicionada ao preenchimento de determinados requisitos, quais sejam:

- a) somente abriga o patrimônio, a renda e serviços, e desde que relacionados com as finalidades essenciais da instituição;
- b) a instituição não deve ter fins lucrativos;
- c) devem ser atendidos os requisitos da lei.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 315.

¹¹ O STF deu interpretação literal ao termo “impostos”. Nesse sentido é o Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 174.540-AP, STF, 2ª Turma, Rel. Ministro Maurício Corrêa, julgado em 13.02.96, DJ 26.04.96, p. 00977 (decisão unânime). Ver também RE 170.717-PR, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 24 .03.98, DJ 08.05.98, p. 14.



4.1 3.1 CONCEITO DE IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO, A RENDA E SERVIÇOS

Segundo o § 4º do art. 150 da CF/88, as vedações impostas ao exercício da competência tributária compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Carta Magna.

Mas qual seria o alcance da expressão “impostos sobre patrimônio, renda ou serviços” das instituições de educação?

Interpretando esse dispositivo, a Receita Federal inicialmente entendeu que, no âmbito federal, estariam albergados pela imunidade apenas os impostos que incidem sobre o patrimônio e a renda, conforme classificação adotada pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), mais especificamente no Título III, Capítulo III, quais sejam, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR).

Sob esse prisma, deveriam incidir sobre essas entidades o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). Mas essa interpretação estaria de acordo com a finalidade da imunidade consignada na CF/88?

A resposta do STF está no RE 203.755-ES, relator Min. Carlos Velloso, de 17.09.96, no qual ficou assentado que tributos não incluídos pelo CTN entre aqueles “sobre o patrimônio, a renda e serviços” podem ter sua incidência afastada pela imunidade, visto que não se pode adotar classificações infraconstitucionais como meio de restringir a plena aplicabilidade da CF/88:

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. ICMS.



IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art.150, VI, c.

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

II – Precedentes do STF.

III – RE não conhecido.

No que tange ao imposto de importação, já decidiu o Pretório Excelso, em relação à imunidade das entidades de assistência social, que há que se perquirir se o bem objeto da importação está relacionado à finalidade essencial da entidade e pertence ao seu patrimônio, senão vejamos:

Imposto de Importação. Bem pertencente ao patrimônio de entidade de assistência social, beneficiada pela imunidade prevista na Constituição Federal.

Não incidência do tributo. RE não conhecido. (RE 87.913-SP)

Imposto de importação. Imunidade.

A imunidade a que se refere a letra “c” do inciso III do artigo 19 da Emenda Constitucional nº 1/69 abrange o imposto de importação, quando o bem importado pertencer a entidade de assistência social que faça jus ao benefício por observar os requisitos do art. 14 do CTN.



Precedentes do STF. RE conhecido e provido. (RE 89.913-SP)

Com efeito, quando uma entidade imune importa bens vinculados às suas finalidades essenciais e que irão integrar o seu patrimônio, podendo, em consequência, figurar no polo passivo de uma eventual relação tributária, não se pode deixar de reconhecer estar presente a regra de imunidade.

Tendo em vista a jurisprudência do STF, foi editado o Ato Declaratório PGFN nº 9, de 07 de novembro de 2006, que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e autoriza a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c da Constituição da República abrange o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados:

Ato Declaratório PGFN nº 9, de 07 de novembro de 2006
Dispensa a apresentação de contestação e a interposição
de recursos e autoriza a desistência dos já interpostos
nas ações judiciais que especifica

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2138/2006, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 16 de novembro de 2006, DECLARA que ficam dispensadas a



apresentação de contestação, a interposição de recursos e fica autorizada a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que a imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição da República abrange o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, desde que a instituição de assistência social, sem fins lucrativos, utilize os bens na prestação de seus serviços específicos.

JURISPRUDÊNCIA: RE nº 87913/SP (DJ de 29.12.1977), RE nº 89173/SP (DJ de 28.12.1978), RE nº 88671/RJ (DJ de 03.07.1979), RE 243807/SP (DJ de 28.04.2000), AI-AgR nº 378454/SP (DJ de 29.11.2002), RE nº 473550/PR (DJ de 15.05.2006).

LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS.

No mesmo sentido decidiu o STF em relação à imunidade do ICMS das instituições de assistência social e de educação:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. [C.F.](#), art. [150](#), [VI](#), [c. I](#). - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se



constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - Agravo não provido.

(AI 389118 AgR/SP, STF, 2ª T., Relator Min. CARLOS VELLOSO).

Constitucional. Tributário. ICMS. Imunidade. Instituição de educação sem fins lucrativos ([CF](#), art. [150](#), [VI](#), [c](#)). Acórdão recorrido no sentido da imunidade confirma a orientação fixada nos RE 203.755, RE 87.913, RE 89.173, RE 88.671, RE 193.969, RE 186.175, RE 225.671 (AgRg) e RE 210.251. Regimental não provido.

(RE 237497 AgR/SP, STF, 2ª T., Relator Min. NELSON JOBIM).

Uma questão relevante refere-se ao alcance da imunidade nos impostos indiretos (IPI e ICMS). A doutrina majoritária é no sentido de que a imunidade tributária subjetiva aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito e que é irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente:

Em relação aos tributos indiretos, as imunidades constitucionais serão aplicáveis quando a entidade imune



for contribuinte de direito, pouco importando se o encargo financeiro é transmitido a terceiro. Assim, é aplicável a imunidade do art. 150, V, c da CF em relação ao ICMS que seria incidente sobre as operações de circulação de mercadorias das entidades beneficentes. **Porém, se a entidade imune for apenas contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade.** É que a Constituição só imuniza os impostos em que o ente imune é o contribuinte de direito¹².

A jurisprudência predominante do STF também é nesse sentido. Ressalte-se que em 1976, esse tribunal editou a Súmula 591, relativamente ao IPI, segundo a qual “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Recentemente, no julgamento do RE 608.872-RG/MG, com repercussão geral reconhecida, o Pretório Excelso negou a imunidade tributária relativa ao ICMS incidente sobre as aquisições feitas por entidade filantrópica¹³. Em seu voto, o relator, ministro Dias Toffoli, destacou o entendimento consolidado na Súmula 591 e fixou, para fim de repercussão geral, a seguinte tese:

A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.

¹² LODI, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. p. 187.

¹³ O voto do ministro Dias Toffoli (relator), pelo provimento do recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais, foi acompanhado por unanimidade.



Concluindo a análise do § 4º do art. 150 da CF/88, aderimos à corrente que entende deva ser dada interpretação mais ampliativa a esse dispositivo, de modo a repelir a exigência de qualquer imposto que venha a atingir o patrimônio, a renda e os serviços das entidades relacionadas no *caput* desse artigo, independentemente da classificação levada a efeito pelo Código Tributário Nacional (CTN).

4.2 3.2 ALCANCE DA EXPRESSÃO “SEM FINS LUCRATIVOS”

Para que a entidade de educação possa usufruir da imunidade tributária, necessário se faz, inicialmente, cumprir um requisito básico: a ausência de fins lucrativos.

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto assim definiram a instituição sem fim lucrativo¹⁴:

É instituição sem fins lucrativos toda entidade que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram.

Na mesma linha de raciocínio, Regina Helena esclarece que¹⁵:

Portanto, não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade sem fins lucrativos, porquanto o lucro é relevante e mesmo necessário para que a mesma possa continuar desenvolvendo suas atividades. “O que está se vedando é a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seus dirigentes, já que esse intento é

¹⁴ BARRETO, Aires F., BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 23.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 180.



buscado por outro tipo de entidade – qual seja, a empresa”.

Antes de adentrarmos nos requisitos “da lei” para o gozo da imunidade em questão e a interpretação que vem sendo conferida a esse instituto pelo Supremo Tribunal Federal, convém fazer uma análise dos motivos que levaram o legislador constituinte a conceder esse tratamento às instituições de educação.

As entidades de Educação fazem parte do conjunto de organizações que compõem o Terceiro Setor, cuja função primordial é atuar complementando o Estado nessas atividades perante a sociedade civil, na busca do bem comum. Uma característica fundamental do terceiro setor é a ausência de fins lucrativos.

Na definição de José Eduardo Sabo Paes, o terceiro setor é

O conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento¹⁶.

A educação no Brasil é um direito social garantido pelo art. 205 da Constituição Federal de 1988. Em face de sua importância para o desenvolvimento nacional do País, o legislador constituinte qualifica-a como imprescindível para o exercício da cidadania e atribui ao Estado o dever de promovê-la e incentivá-la, garantindo a igualdade de condições para o acesso e a permanência dos cidadãos nas instituições de ensino em todos os níveis.

16 PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 87.

Para dar efetividade ao comando constitucional, deve o Estado produzir ações e serviços que conduzam à efetivação de um sistema educacional eficiente e igualitário, seja diretamente ou indiretamente, mediante incentivo às instituições que prestam serviços educacionais em substituição ao dever estatal. Nesse sentido, para que a iniciativa privada possa colaborar com o Estado nessa missão, suprimindo suas deficiências no setor educacional, o constituinte conferiu a imunidade tributária às instituições de educação, na Carta Magna, nos termos do art. 150, VI, c, *atendidos os requisitos da lei*.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins¹⁷:

[...] 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 a ação dos cidadãos e, por outro, 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, na assistência social etc.

Tratando-se de instituições que complementam o Estado, a imunidade serve aos interesses da sociedade como um todo, de forma que sua concessão deve ser considerada como um instrumental para a concretização de valores fundamentais da sociedade e não um privilégio a seus destinatários.

4.3 3.3 OS REQUISITOS FIXADOS EM LEI PARA A FRUIÇÃO DA IMUNIDADE

Retomando a análise do art. 150, a imunidade de que se trata é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos por lei. Tem-se, no caso, norma de eficácia limitada, que requer a integração exigida pela

17 MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias** (pesquisas tributárias - nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, p. 32, 1998.



Constituição. Os requisitos para a fruição da imunidade a que se refere o art. 150, VI, c, da Constituição Federal, encontram-se descritos no art. 14 do CTN:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º¹⁸ é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (NR)

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 artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

No âmbito federal, o art. 12 da Lei nº 9.532/97, também estabeleceu os requisitos para a fruição da imunidade:

¹⁸ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - cobrar imposto sobre (...) c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, 2001).

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. (dispositivo suspenso pela ADI 1802).

§ 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; (dispositivo suspenso pela ADI nº 1802)

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.

[...]

À vista do art. 12 da Lei nº 9.532/97, retrotranscrito, indaga-se se os requisitos para o gozo da imunidade tributária podem ser estabelecidos por lei ordinária. Entendemos que não. A regulação das imunidades constitui matéria reservada à lei complementar, por força do estabelecido no art. 146, II da CF/88. A lei que cumpre a função de estabelecer os requisitos exigidos pela Constituição Federal é a Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN), recepcionada pela nova ordem constitucional como lei materialmente



complementar, o que, vale dizer, somente pode ser alterada por nova lei complementar.

Em relação à Lei nº 9.532/97 (que tratou dos requisitos do art. 150, VI, “c” da CF/88), foi interposta a ADI 1802-3/DF; e em relação à Lei nº 9.732/98 (que tratou dos requisitos previstos no § 7º do art. 195), foram interpostas as ADI 2028, 2036, 2228 e 2621. Em relação à última lei, o STF declarou, por maioria, a inconstitucionalidade dos dispositivos que estabeleciam requisitos para a imunidade, sendo majoritário o conhecimento das ações como Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), e majoritária a procedência dos pedidos.

Porém, ao analisar a constitucionalidade do [art. 12 da Lei nº 9.532/97](#), arguída por meio da ADI 1802-3/DF, nossa Corte Suprema, amparando-se em antiga jurisprudência sua que admite a possibilidade de utilização de lei ordinária para dispor sobre a constituição e o funcionamento da imunidade, decidiu, em sede de Medida Cautelar, que apenas a alínea “f” do § 2º daquele dispositivo deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes:

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. 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 parág. 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 deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

Como visto, na decisão proferida em Medida Cautelar na ADI 1802-3/DF, o STF firmou entendimento que existe diferença entre dispor sobre os limites da imunidade e dispor sobre constituição e funcionamento da entidade imune. Enquanto aquele assunto é reservado à lei complementar, este pode ser regulamentado por lei ordinária. *Data venia*, fez o Pretório Excelso distinção onde a Carta Magna não o fez, quando decidiu que:

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 parág. 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.

A doutrina, em sua maioria, considera inconstitucional todo o [art. 12 da Lei nº 9.532/97](#), por se tratar de lei ordinária estabelecendo requisitos para o gozo da imunidade¹⁹. No julgamento da medida cautelar na ADI 1802-3/DF, o STF aplicou a supracitada distinção ao previsto no § 2º do mencionado [artigo](#), quando decidiu que:

2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12

¹⁹ Sobre a matéria, recomendamos a leitura do livro MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributária** (pesquisas tributárias - nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998.



e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. 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.

Quando o [art. 150, VI, c da CF/88](#) estabelece que as instituições de educação para serem imunes devem obedecer aos requisitos de lei, qualquer requisito fixado para o gozo desta imunidade, mesmo que relacionado com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar²⁰, a teor do disposto no [art. 146, II, também da CF/88](#)²¹.

Entendemos que essa questão merece uma nova análise quando do julgamento definitivo da ADI 1802-3/DF. O conteúdo do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 relaciona-se com o gozo da imunidade, e não com a constituição das instituições de educação. Isto é, a própria lei inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica. Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos requisitos estabelecidos naquele dispositivo.

Alguns poucos doutrinadores defendem a tese de que a regulação pode se dar por lei ordinária, por falta de previsibilidade na norma, ou seja, sob o argumento de que a reserva de lei complementar sempre há de ser expressa, jamais implícita, e do fato de os dispositivos constitucionais citados somente se reportarem aos “requisitos” e às “exigências “ da “lei”, sem qualificá-la como complementar²². A meu ver, esse argumento não resiste a uma interpretação sistemática da Constituição.

²⁰ FISCHER, Octavio Campos. A imunidade tributária das instituições de educação e o papel da lei complementar: crítica ao julgamento da ADIN Nº 1802/DF. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais UniBrasil**. Curitiba, p.126, jan. a dez. 2006.

²¹ CF/88, art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

²² Nesse sentido, conferir artigo do Consultor da União Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho: Leis adequadas para a disciplina de matérias relacionadas com as imunidades tributárias. **Revista Fórum de**



Com efeito, na interpretação da imunidade das instituições de educação, deve o intérprete combinar o disposto no art. 150, VI, c com o art. 146, II, ambos da Constituição Federal.

Uma coisa é a forma de constituição ou criação de uma pessoa jurídica, que é fixada por lei ordinária, como é o caso das associações, dentre elas as instituições de educação, que são disciplinadas pelo código civil (art. 53 e seguintes); outra são os requisitos fixados em lei para a fruição da imunidade.

Parte da doutrina reforça a necessidade de reserva de lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar, consagrada no art. 146, II da Constituição da República. Velloso apresenta as seguintes razões:

Em primeiro lugar, a lei ordinária não pode instituir limites efetivos ao legislador tributário pelo simples fato de as normas impositivas serem introduzidas no ordenamento jurídico justamente por tal instrumento legislativo. Argumentam que limitações autônomas, instituídas pelo ente supostamente “limitado”, não constituem meras limitações. São meras concessões. As limitações constitucionais são restrições heterônomas, estabelecidas por um poder superior, distinto do poder limitado. Constituem postulados impositivos²³ [...].

Em segundo lugar, tendo em vista a repartição das competências tributárias, se cada ente tributante editasse lei ordinária em relação aos impostos de sua competência, estabelecendo requisitos próprios para a fruição da imunidade, esse fato levaria à situação em que

Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 4, n. 19, pp.43-50, jan./fev. 2006 e STF. Pleno. ADC 8 MC. Rel. Min. Celso de Mello. Julgada em: 13.10.1999.

²³ VELLOSO, Andrei Pitten. Reserva de lei complementar para regulação de imunidades: a indevida limitação da reserva constitucional aos ‘lindes materiais’ das imunidades. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano 12, n. 71, p. 41-42, set./out. 2014.



a mesma pessoa jurídica poderia ser imune a impostos municipais e não ser imune a impostos federais, por exemplo, em evidente contradição com a norma constitucional, pois esta assegura à entidade uma proteção global como resulta do *caput* do art. 150 da CF/88, quando veda igualmente a todas as pessoas políticas a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades enumeradas.²⁴

Nesse sentido é a lição de Marco Aurélio Greco, ao analisar a questão²⁵:

a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar.

A regulação das imunidades deve ser uniforme em todo o território nacional. Ives Gandra da Silva Martins defende essa posição:

(...) se fosse por lei ordinária sua veiculação, poderíamos ter 5.500 definições de imunidade, 5.500 tipos diferentes de regimes jurídicos para conformá-las no concernente às instituições de educação e assistência social, o que não se pode admitir, até para não atribuir atestado de poucas

²⁴ Op. Cit., p.718.

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributária** (pesquisas tributárias - nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 717.



luzes – para não dizer termo pior – ao constituinte. Haveria uma definição de imunidade, conformada na legislação ordinária de cada entidade federativa!!! Nesta hipótese, o constituinte ao invés de ordenar o sistema brasileiro teria ofertado notável contribuição de dessistematização, de geração de caos constitucional.²⁶

Como adverte Celso Ribeiro Bastos: “É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la *pro domo suo*. Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e de Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto já plasmada no art. 14 do Código Tributário Nacional”²⁷.

Concluindo essa questão, além do julgamento das mencionadas ADI 2028, 2036, 2228 e 2621, ocorrido recentemente (acórdãos ainda não publicados), em decisão proferida recentemente no RE 566.622, com repercussão geral reconhecida, o STF, por maioria, decidiu pela reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da CF/88, às entidades beneficentes de assistência social, fixando a seguinte tese de repercussão geral: “Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”.

Esse fundamento há de ser aplicado também à imunidade prevista no art. 150, VI, c, incidindo, na hipótese, o brocardo *ubi eadem est ratio, ibi ide jus* – onde houver a mesma razão, aplica-se o mesmo direito.

4.4 3.4 RENDIMENTOS RELACIONADOS COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed., p. 308.

²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas tributárias. Nova série; n.4), p. 246



Vencida a questão da necessidade de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, passemos à análise do § 4º do art. 150 da Carta Magna.

Enseja controvérsias o alcance da expressão “rendimentos relacionados com as suas finalidades essenciais”. Existem duas correntes de interpretação dessa expressão constitucional.

A primeira entende que somente estariam imunes o patrimônio, a renda ou serviços diretamente relacionados com a razão de ser da entidade, isto é, que estejam vinculados à essência da atividade protegida constitucionalmente da incidência de impostos. Em outras palavras, toda riqueza cuja origem não guardar conexão estrutural com o valor constitucional protegido (promoção da educação) não está livre da incidência de impostos. Para essa corrente, o importante para a definição da amplitude da imunidade é a avaliação do contexto de surgimento do rendimento, renda ou serviço tributável e a sua ligação direta com a promoção da educação (valor protegido pela imunidade). Neste sentido, os rendimentos de aplicação financeira efetuada por uma instituição de educação não estariam imunes do imposto de renda na fonte, haja vista o fato de que tal renda não decorreu diretamente da prestação dos serviços educacionais, razão de ser da regra imunizante; o mesmo entendimento se aplicaria em relação ao imposto sobre a renda de aluguéis de imóveis locados por aquelas entidades.

A segunda corrente defende que a expressão “relacionados com as suas finalidades essenciais” deve ser interpretada finalisticamente, de modo que não interessa a origem do rendimento, mas sim sua destinação. Neste pressuposto, um rendimento estaria imune de tributação sempre que for destinado às finalidades essenciais da instituição, no caso, à prestação de serviços educacionais, independentemente de sua origem. Esta linha interpretativa não se apegua à atividade-origem em que a capacidade contributiva foi revelada (rendimentos de aplicações financeiras, rendas de aluguéis etc), mas ao



contexto de aplicação da respectiva riqueza. Nessa linha, a dimensão teleológica supera a dimensão estrutural do fato econômico protegido da tributação.

O STF vem pacificando o seu entendimento no sentido de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas finalisticamente, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar. Vale dizer, deve-se observar em última instância a destinação e a afetação do recurso/rendimento/patrimônio ao desempenho da atividade prestigiada pela Constituição. Segundo esse tribunal, a imunidade prevista no art. 150, VI, c, abrange inclusive os serviços que não se enquadrem nas finalidades essenciais da entidade de assistência social.²⁸

Com base neste entendimento, esse tribunal afastou, por inconstitucionalidade, a pretensão municipal de exigir IPTU sobre imóvel alugado por entidade educacional, desde que a renda respectiva tenha sido destinada às suas finalidades institucionais (promoção da educação).

O STF considerou imune ao IPTU um imóvel pertencente a uma entidade de assistência social (orfanato) que estava locado a terceiros e que era utilizado como estacionamento de veículos. Mesmo não havendo locação, já houve caso de a renda auferida diretamente pela entidade, já que o estacionamento era em seu pátio interno, ser imune ao ISS.

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO SOBRE IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA ENTIDADE. ALEGAÇÃO DE QUE O

²⁸ Nesse sentido decidiu o STF nos seguintes julgados: RE 210.742-MG, RE 237.718-SP, RE 257.700-MG, RE 218.503-SP, RE 116.188-SP, RE 144.900-SP e RE 231.928-MG.



ÔNUS PODE SER TRANSFERIDO AO INQUILINO (...)
Tratando-se de imunidade constitucional, que cobre patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados.

Nessa esteira de entendimento, foi editada a Súmula 724 do STF:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Coerente com a linha finalística adotada, verifica-se que o plenário do STF suspendeu, em sede de liminar, a vigência do art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532/97, conforme já mencionado, que determinava que os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicação financeira de renda fixa ou renda variável não estariam abrangidos pela imunidade (ADI nº 1802-3/DF).

Contudo, no tocante aos terrenos baldios, sem utilização alguma, embora a nossa Corte Máxima também já tenha reconhecido a imunidade em alguns casos (vide RE 357.175 AgR, RE 577.749, RE 598.091 e AI 740.944), há exemplos em sentido contrário, ou seja, no sentido de que não há se falar em regra imunizante, já que o imóvel está desocupado e, portanto, não diretamente vinculado ao cumprimento das finalidades essenciais da entidade:



EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRETENSÃO DE REFORMA DO JULGADO. IMUNIDADE. IPTU. ART. 150, VI, c, DA CF/88. TERRENO BALDIO. FINALIDADE ESSENCIAL. SESI. SÚMULA STF 724. INAPLICABILIDADE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA (...) 2. Terrenos baldios sem vinculação às finalidades essenciais da entidade afastam a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Precedentes. (RE-ED 375.715, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgamento em 31/8/2010)

O § 4º do art. 150 da Carta Magna deve ser interpretado teleologicamente, de forma que seja dada maior efetividade ao comando constitucional, que procurou desonerar da tributação as receitas de entes que, em verdade, preenchem as lacunas deixadas pelo Estado na prestação de serviços públicos, in casu, aqueles relativos à educação.

A opção por uma interpretação teleológica da imunidade, todavia, não afasta, antes exige, a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares de cada entidade, sob pena de se admitir a ocorrência de abusos no exercício do aludido benefício constitucional.

Com efeito, mesmo aceitando a orientação finalista, não se pode chegar ao extremo de aceitar que toda e qualquer renda, advinda de outras atividades não relacionadas com aquelas essenciais da entidade, estejam, indistintamente, acobertadas pela imunidade apenas porque o seu produto é destinado à própria instituição. Não se concebe que da imunidade resulte um favorecimento excessivo à entidade, a ponto de ferir o princípio constitucional da livre concorrência em relação às empresas que operam no mesmo ramo de atividade sem a imunidade tributária. Em outras palavras, deve-se analisar as



peculiaridades de cada caso à luz do princípio estatuído no art. 173, § 4º, da Constituição Federal.

Esse entendimento foi sustentado pelo Min. Gilmar Mendes no voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822-2, ao tratar da imunidade tributária dos templos, valendo-se do seguinte excerto da obra de Ives Gandra Martins²⁹:

O que vale dizer que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade. (grifos do original).

5 4. FUNDAMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Regina Helena Costa considera as imunidades tributárias como cláusulas pétreas³⁰:

No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder constituinte Derivado.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: **Imunidades Tributárias**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova Série, nº 4, p. 46.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 68.



Conforme o art. § 4º, IV, do art. 60 da Constituição da República, “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) IV- os direitos e garantias individuais”.

Não pode, desse modo, emenda constitucional reduzir ou invalidar o âmbito eficaz das cláusulas pétreas. Estas somente podem ser modificadas ou suprimidas pelo Poder Constituinte Originário, que não conhece limitações de qualquer ordem.

Ademais, no julgamento da ADI nº 939-7, onde se discutiu a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93, que dispôs sobre o IPMF, o STF considerou as imunidades genéricas (previstas no inciso VI do artigo 150 da CF/88) como cláusulas pétreas, por configurarem instrumentos de salvaguarda de princípios e liberdades fundamentais.

6 CONCLUSÕES

Como visto, a imunidade tributária é um instituto constitucional de relevante importância no cenário jurídico nacional. Mesmo tendo sido gastos rios de tinta sobre a matéria, trata-se, contudo, de assunto bastante controvertido na doutrina e jurisprudência, pois interpretar a imunidade tributária não é tarefa fácil. Esse instituto ainda faz parte de um campo cinzento na área jurídica.

O artigo demonstra então que:

- a) o conceito de imunidade tributária não é pacífico na doutrina;
- b) conforme reiterada jurisprudência do STF, o critério de classificação dos tributos adotado pelo CTN não deve servir de baliza para delimitação do escopo da imunidade;



c) considera-se instituição sem fins lucrativos toda entidade que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram;

d) a teor do art. 146, II, da CF/88, somente lei complementar pode regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. O texto constitucional não fez diferenciação se a norma limitadora é de natureza formal ou material; por conseguinte, os requisitos para o gozo da imunidade, instituídos pela Lei nº 9.532/97, são inconstitucionais;

e) as receitas das entidades de educação sem fins lucrativos que não estão relacionadas com o objeto da entidade, mas cujos resultados sejam aplicados inteiramente nos objetivos sociais da entidade imune não prejudica o gozo da imunidade, contudo, deve-se analisar as peculiaridades de cada caso à luz do princípio da livre concorrência.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F., BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

FISCHER, Octavio Campos. A imunidade tributária das instituições de educação e o papel da lei complementar: crítica ao julgamento da ADIN Nº 1802/DF. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais UniBrasil**. Curitiba, p.115-128, jan. a dez. 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributária** (pesquisas tributárias - nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998.

LODI, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.



MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, 34.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade**. Dissertação em Mestrado Acadêmico em Direito, Área de Concentração “Constituição e Sociedade”, 2009, Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2009. 146 f.

VELLOSO, Andrei Pitten. Reserva de lei complementar para regulação de imunidades: a indevida limitação da reserva constitucional aos “lindes materiais” das imunidades. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano 12. n. 71, p. 39-51, set./out. 2014.

