



IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS, SINDICATOS DE TRABALHADORES E INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

IMMUNITY OF POLITICAL PARTIES, TRADE UNIONS AND EDUCATION AND SOCIAL ASSISTANCE INSTITUTIONS

Laura Stefenon Fachini *

RESUMO: A imunidade de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, insculpida no art. 150, VI, "c", encontra fundamento na realização de direitos fundamentais e na efetivação de valores constitucionalmente relevantes. Essa imunidade é muito debatida na doutrina e nos tribunais. Entretanto, ainda remanescem tópicos problemáticos e questões sem definição. Com o intuito de elucidar o tema e aprofundar-se no estudo da imunidade referida, o presente trabalho, valendo-se de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, analisará questões como abrangência e regulamentação do benefício fiscal e entidades beneficiadas pela imunidade, examinando criticamente o entendimento do Supremo Tribunal Federal e da doutrina.

PALAVRAS-CHAVES: Imunidade. Preceitos constitucionais. Partidos políticos. Sindicatos de trabalhadores. Instituições de educação e assistência social.

ABSTRACT: The immunity of political parties, including their foundations, trade unions and non-profit educational and social assistance institutions, inscribed in art. 150, VI, "c", is based on the realization of fundamental rights and the execution of constitutional relevant values. This immunity is much debated by doctrine and by the courts. However, there still remain problematic topics and undefined issues. In order to elucidate the subject and to deepen the study of the mentioned immunity, the present study, using bibliographical and jurisprudential research, will analyze issues such as the scope and regulation of the tax benefit and entities benefited from the immunity, by critically examining the understanding of the Supreme Court and doctrine.

KEYWORDS: Immunity. Constitutional commandments. Political parties. Trade unions. Education and social assistance institutions.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1. EXTENSÃO E REGULAMENTAÇÃO DA IMUNIDADE. 1.1. ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE: IMPOSTOS SOBRE RENDA, PATRIMÔNIO E SERVIÇOS. 1.2. REQUISITOS PREVISTOS EM LEI. 2. ENTIDADES BENEFICIÁRIAS DA IMUNIDADE. 2.1 PARTIDOS POLÍTICOS, SINDICATOS DE TRABALHADORES E INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. 2.3. TRIBUTAÇÃO DAS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

Recebido em: 15.02.2019.

Aprovado em: 12.06.2022.

* Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul e graduanda em Ciências Contábeis. E-mail: laura_fachini@hotmail.com. Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-4359-0974>.

INTRODUÇÃO

As imunidades tributárias caracterizam-se por resguardarem certos princípios, valores ou postulados considerados pilares do regime político¹. A imunidade conferida aos partidos políticos, inclusive suas fundações, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição vem nesse sentido: salvaguardar valores fundamentais, como o processo democrático e o desenvolvimento social². A imunidade dos partidos políticos assegura os direitos de liberdade e o pluralismo partidário. Já a imunidade das instituições de educação e de assistência social serve como incentivo à iniciativa privada, para que colabore no aperfeiçoamento dos sistemas educacionais e assistenciais, que estão sob a responsabilidade do Estado³. A imunidade também se justifica ante a inexistência de capacidade contributiva das entidades mencionadas⁴, ou ante a busca por proporcionar a estas instituições maior capacidade econômica, para que desempenhem plenamente suas funções, tão essenciais à sociedade e incentivadas pelo Estado.

A imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição é muito estudada pela doutrina e bastante discutida nos tribunais, sobretudo em relação às instituições de educação e de assistência social. Entretanto, inúmeras questões ainda permanecem controvertidas, ou pendentes de julgamento. Com o objetivo de esclarecer questões e de analisar diferentes entendimentos e pontos controvertidos, o presente artigo, por meio de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, examinará a imunidade de partidos políticos, sindicatos de trabalhadores, instituições de educação e assistência social de forma específica, estruturando-se em duas partes.

Em um primeiro momento, será abordado o aspecto objetivo da imunidade, ou seja, examinar-se-á qual a sua extensão, quais tributos estão incluídos na norma imunizante e em qual proporção, bem como se toda e qualquer atividade prestada pelas entidades

¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de Assistência Social. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo: vol. 66, p. 367-375, 1961, p. 368.

² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 273.

³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de Assistência Social. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo: vol. 66, p. 367-375, 1961, p. 369

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e ordem econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 15 v. São Paulo: Dialética, 2011, p. 229-242.

beneficiadas estará resguardada pela imunidade. Também será analisada a expressão “atendidos os requisitos da lei”, verificando-se qual o tipo de lei a que o dispositivo se refere, se complementar ou ordinária, bem como quais são esses requisitos e como são interpretados pela doutrina e pelos tribunais, em especial, pelo Supremo Tribunal Federal.

Em um segundo momento, será analisado o aspecto subjetivo dessa imunidade, ou seja, quais são as entidades que tem direito a ela e como são caracterizadas. Serão estudadas as definições de Partidos Políticos, Sindicatos de Trabalhadores e Instituições de Educação e Assistência Social. Após, verificar-se-á se as entidades de previdência privada fechada estão ou não albergadas pela imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. O estudo demonstra posicionamentos consolidados da doutrina e da jurisprudência em relação a certos aspectos da imunidade. Contudo, ainda há pontos cujo entendimento é divergente ou não coerente com outras decisões já proferidas, gerando incertezas e levando à crítica doutrinária.

1. EXTENSÃO E REGULAMENTAÇÃO DA IMUNIDADE

O art. 150, VI, “c”, da Constituição veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social. O § 4º do artigo citado restringe a imunidade às atividades afeitas às finalidades essenciais dessas entidades. Considerando isso, questiona-se qual a extensão da imunidade, se abarca a todos os impostos, inclusive os incidentes sobre circulação de produtos, bem como se outras espécies tributárias também estariam albergadas pela norma imunizante. O texto constitucional também condiciona a imunidade ao preenchimento dos requisitos fixados em lei. Assim, necessário examinar quais são esses requisitos e qual o tipo de lei que pode os estatuir.

1.1. Abrangência da imunidade: impostos sobre renda, patrimônio e serviços

A imunidade descrita no art. 150, VI, “c”, restringe-se a impostos, não abrangendo outras espécies tributárias. Assim, quando instituídas taxas e contribuições, as entidades

arroladas deverão arcar com o ônus fiscal⁵. O Supremo Tribunal Federal, ainda em 1991, manifestou tal entendimento, referindo que a imunidade prevista no art. 150, VI, diz respeito exclusivamente a impostos, não englobando qualquer outro tipo de tributo⁶.

O texto constitucional ainda fala em imunidade aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços”. Entretanto, não significa que a imunidade seja restrita apenas aos impostos enquadrados pelo Código Tributário Nacional nessas classificações (patrimônio, renda ou serviços). O benefício fiscal abarca todos os impostos que agravem economicamente as entidades elencadas, uma vez que o fundamento da imunidade está no estímulo e proteção às atividades desenvolvidas por essas instituições⁷. Dessa forma, abrange o imposto sobre a renda (IR), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), mas também o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF) e todos os demais impostos⁸.

Nesse sentido, em julgamento que discutia a imunidade de instituição de ensino superior sem fins lucrativos em relação ao ICMS, o Supremo Tribunal Federal afirmou a imunidade da entidade, salientando a impossibilidade de se invocar a classificação do Código Tributário Nacional para restringir o alcance da norma constitucional. O relevante é verificar se o bem adquirido integra ou não o patrimônio da entidade⁹. Portanto, percebe-se que não importa a classificação infraconstitucional do imposto para determinar se está ou não albergado pela imunidade. O critério utilizado no julgamento para determinar a extensão do

⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 297.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 129.930/SP**. Relator: Min. Carlos Velloso. Publicado no DJ de 16/08/1991. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207578>>. Acesso em: set. 2018.

⁷ MAZZA, Willame Parente. A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos. **Arquivo Jurídico**, v. 1, n. 1, p. 99-122, jul./dez. 2011, p. 107.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 114.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 203.755/ES** -. Relator: Min. Carlos Velloso. Publicado no DJ de 08/11/1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238952>>. Acesso em: jan. 2019.

benefício fiscal foi a repercussão econômica do tributo no patrimônio da entidade beneficiada¹⁰.

A norma imunizante, embora vise proteger as entidades beneficiadas e facilitar a consecução de suas finalidades, não elimina essas instituições da condição de responsáveis tributários, nem as isenta de cumprirem os deveres instrumentais¹¹. As entidades que gozam da imunidade sujeitam-se à fiscalização tributária e precisam adimplir com as obrigações fiscais acessórias, podendo figurar, inclusive, como substituto ou responsável tributário¹². O Supremo Tribunal Federal consolidou tal entendimento em recurso extraordinário no qual se questionava a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria (SESI) pelo recolhimento de ICMS em regime de diferimento, decidindo que os institutos da responsabilidade e da substituição tributária “não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária [...] não exonera o responsável tributário ou o substituto”¹³.

Questão polêmica surgiu com o advento da Lei nº 9.532, de 1997, que, em seu art. 12, § 1º, excluiu do âmbito da imunidade do art. 150, VI, “c”, os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável. A doutrina manifestou-se pela inconstitucionalidade do dispositivo, tendo em vista a determinação constitucional que assegura a imunidade das entidades mencionadas em relação aos impostos incidentes sobre suas rendas¹⁴. Além disso, as aplicações financeiras realizadas pelas entidades imunes contribuem para que estas atinjam seus objetivos, já que possibilitam a manutenção e, até, o aumento do valor econômico dos recursos investidos, impedindo que sejam corroídos pela inflação¹⁵.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 299.

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 109.

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 115.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 202.987/SP**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Publicado no DJ de 25/09/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603042>>. Acesso em: jan. 2019.

¹⁴ JESUS, Fernando Bonfá de. Imunidade das instituições de assistência social versus aplicações financeiras do superávit. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 109-121, p. 115.

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias de vinculada a instituição de educação e assistência social. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 35/2001, p. 255- 280, abr./jun. 2001.

O Supremo Tribunal Federal, em agosto de 1998, julgou a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1802, ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde – CNS -, que questionava a constitucionalidade de alguns dispositivos da Lei nº 9.532, dentre os quais, o art. 12, § 1º. Na decisão cautelar, foi determinada a suspensão do artigo supracitado, passando-se a aplicar a imunidade também aos rendimentos auferidos em aplicações financeiras. Em abril de 2018, a ADI 1802 foi julgada em definitivo. O Relator salientou que: “rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras são renda, alcançados, pois, pela imunidade constitucional, quando beneficiária dela a instituição imune e, portanto, não subtraíveis [...] do âmbito da vedação constitucional de tributar¹⁶”. Dessa forma, não deverá ser cobrado nenhum imposto das entidades imunes arroladas no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, nem mesmo sobre os rendimentos percebidos com aplicações financeiras¹⁷. Até porque as operações financeiras constituem instrumento administrativo que otimiza os recursos das entidades imunes e, por consequência, sua própria atuação¹⁸.

Ponto a ser debatido diz respeito à imunidade aos impostos indiretos, aqueles cujo pagamento é formalmente realizado pelo contribuinte indicado na lei, mas cujo encargo é efetivamente suportado por outro indivíduo, o chamado contribuinte de fato¹⁹. Nesse aspecto, foram levantadas duas possibilidades interpretativas. A primeira embasa-se em uma perspectiva substancial, sustentando que as entidades estariam imunes apenas quando figurassem na posição de contribuintes de fato. Ao contrário, a segunda possibilidade interpretativa parte de uma perspectiva formal, sob a ótica da relação jurídica, entendendo

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1802/DF**. Relator: Min. Dias Toffoli. Publicado no DJ de 03/05/2018. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751409>>. Acesso em: jan. 2019.

¹⁷ JESUS, Fernando Bonfá de. Imunidade das instituições de assistência social versus aplicações financeiras do superávit. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 109-121, p. 110.

¹⁸ MAILER, Daniela Tadei. Imunidade tributária destinada às instituições de ensino e a tributação em investimentos financeiros e no tipo *private equity*. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 72-88, p. 83.

¹⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48-49. A classificação dos impostos em diretos e indiretos é muito criticada, por ser desprovida de critério científico, por ser pré-jurídica, ou por ser confusa. Entretanto, a classificação tem sido largamente aplicada para indicar, como indiretos, os tributos incidentes sobre o consumo (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 416). É nesse sentido que se utiliza a expressão, considerando-se como impostos indiretos o ICMS, o IPI e o ISS.

que as entidades somente estão imunes quando forem indicadas pela lei como contribuintes do imposto²⁰.

O Supremo Tribunal Federal, em um primeiro momento, adotou a interpretação substancial, condenando fundação de assistência social ao pagamento de ICMS sobre a comercialização de bens produzidos pela própria entidade²¹. No entendimento da Corte, como o ICMS é efetivamente suportado pelo consumidor final, estando embutido no preço do produto, não haveria violação à imunidade quando a entidade figurasse na posição de contribuinte de direito²². Contudo, esse entendimento foi superado no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário 210.251/SP²³, no qual a Corte decidiu pela imunidade das entidades arroladas no art. 150, VI, “c” em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de produtos fabricados por elas²⁴. Igualmente, estão abrangidos pela imunidade o imposto de importação e o IPI, quando a instituição beneficiada importar mercadorias a serem utilizadas na consecução de suas finalidades essenciais²⁵.

A partir dos julgamentos da Corte Suprema, depreende-se que as entidades referidas apenas estão imunes aos impostos indiretos quando forem contribuinte de direito. Esse posicionamento contraria a tendência de interpretação teleológica das imunidades, na medida em que é justamente quando assumem o papel de contribuintes de fato que as instituições beneficiadas possuem seu patrimônio efetivamente onerado e reduzido com a

²⁰ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 216.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 164.162/SP**. Relator: Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJ de 13/09/1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=214903>>. Acesso em: jan. 2019.

²² SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 94/2010, p. 96-115, set./out. 2010.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário 210.251/SP**. Relatora: Min. Ellen Gracie. Publicado no DJ de 28/11/2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372716>>. Acesso em: jan. 2019.

²⁴ SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 94/2010, p. 96-115, set./out. 2010.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 834.454/RS**. Relator: Min. Luiz Fux. Publicado no DJ de 14/04/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8221110>>. Acesso em: jan. 2019.

tributação. Sabendo que o objetivo da imunidade é proteger os recursos das entidades, parece incoerente o entendimento que vem sendo firmado pelo Supremo Tribunal Federal²⁶.

Importante questão diz respeito à extensão ou não de imunidade a outras atividades realizadas pelas entidades arroladas no art. 150, VI, “c”, que não aquelas diretamente relacionadas às suas finalidades essenciais, porquanto o art. 150, § 4º, dispõe que a imunidade inclui apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições. Em parecer questionando a possibilidade de entidade imune sem fins lucrativos comercializar livros, Ives Gandra sustentou ser viável a criação de editora, cujas atividades estariam imunes a impostos se todos os seus rendimentos fossem destinados ao ente imune²⁷. Mazza também afirma que as entidades imunes podem manter outras atividades e, ainda assim, gozarem do benefício fiscal, desde que revertam todas as rendas obtidas às suas finalidades essenciais²⁸. Para Sabbag, a Constituição impõe uma interpretação ampliativa das imunidades, abarcando as diferentes atuações das entidades beneficiadas, contanto que ocorra a reversão do montante arrecadado para os objetivos institucionais e não haja violação da livre concorrência²⁹.

Em sentido contrário, Carrazza entende que atividades mercantis realizadas pelos entes imunes devem ser tributadas, mesmo que todos os rendimentos auferidos sejam revertidos para as finalidades essenciais. Isso porque não há como estabelecer uma vinculação, ainda que indireta, entre práticas comerciais e os objetivos a serem alcançados pelas entidades referidas³⁰. Adotando uma posição intermediária, Ávila embasa-se na antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, hoje superada, propondo que estejam abrangidas pela imunidade as outras atividades prestadas pelas entidades beneficiadas, desde que não haja habitualidade em sua realização. O autor cita julgados como o RE 99.682/SP, de 1983, e o RE 102.647/SP, de 1985, nos quais a Corte adotou como critério

²⁶ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 217.

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias de vinculada a instituição de educação e assistência social. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 35/2001, p. 255-280, abr./jun. 2001.

²⁸ MAZZA, Willame Parente. A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos. **Arquivo Jurídico**, v. 1, n. 1, p. 99-122, jul./dez. 2011, p. 106.

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** [livro eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 448.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 881.

para abrangência da imunidade o caráter não habitual da atividade alheia às finalidades essenciais³¹.

O Supremo Tribunal Federal, em um primeiro momento, decidiu que somente as atividades que constituíssem finalidade essencial das entidades beneficiadas estariam abrangidas pela imunidade³². Todavia, em um segundo momento, estendeu a imunidade a outras atividades não inseridas nos objetivos fundamentais, desde que estivessem relacionadas aos fins das instituições imunes³³. Nesse sentido, considerou que o serviço de cinema oferecido pelo Serviço Social do Comércio – SESC -, instituição de assistência social, mediante cobrança de ingressos, dirigido a seus associados e ao público em geral está abrangido pela imunidade, ao fundamento de que o benefício fiscal serve para permitir que as entidades imunes atinjam suas finalidades, devendo-se preservar as receitas auferidas, independentemente de sua natureza³⁴.

Em outros julgados, foi decidido que o estacionamento para veículos, localizado no pátio interno da entidade, não está sujeito ao imposto sobre serviços, em relação aos valores ganhos e destinados ao custeio das atividades da instituição de assistência social³⁵. Também foi considerado imune ao IPTU imóvel de fundação de assistência social destinado à recreação e lazer³⁶, consignando-se não havendo desvio de finalidade na utilização da propriedade. O imóvel das entidades imunes utilizado como escritório ou residência de seus membros também resta abarcado pela imunidade, não devendo ser tributado³⁷. Inclusive quando alugado a terceiros, o imóvel do ente não perde o benefício fiscal, contanto que a

³¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 301.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 71.427/DF**. Relator: Min. Amaral Santos. Publicado no DJ de 29/06/1972. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=167250>>. Acesso em: jan. 2019.

³³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 305.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 116.188/SP**. Relator: Min. Sydney Sanches. Publicado no DJ de 16/03/1990. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206184>>. Acesso em: jan. 2019.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 144.900/SP**. Relator: Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJ de 26/09/1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=209619>>. Acesso em: jan. 2019.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 236.174/SP**. Relator: Min. Menezes Direito. Publicado no DJ de 24/10/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557387>>. Acesso em: jan. 2019.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 221.395/SP**. Relator: Min. Marco Aurélio. Publicado no DJ de 12/05/2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=249570>>. Acesso em: jan. 2019.

renda seja revertida para as atividades institucionais³⁸. Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 724, posteriormente convertida na Súmula Vinculante 52, que assim dispõe: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”. Pode-se inferir que apenas não estará englobado pela imunidade o imóvel alugado cujas receitas não sejam revertidas para os fins institucionais da entidade, sendo, então, tributado³⁹.

O Supremo Tribunal Federal também já reconheceu a imunidade para entidade beneficente que vendia pães, contanto que o lucro fosse utilizado para os objetivos institucionais⁴⁰. Embora o art. 150, § 4º, determine que a imunidade abranja o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais, o Supremo Tribunal Federal vem interpretando o dispositivo de forma ampliativa, afirmando que não extrapola as finalidades essenciais a utilização de imóvel como livreria ou para recreação e lazer, se a renda obtida for revertida para os objetivos da entidade⁴¹. Havendo esta reversão, caracterizada está a relação entre ganhos obtidos e finalidades essenciais⁴². Entretanto, a Corte Suprema considerou excluído da imunidade o terreno baldio ou vago pertencente a entidade imune⁴³, ao argumento de que a mera titularidade do imóvel não fixa presunção absoluta de que a propriedade está sendo utilizada em benefício das finalidades essenciais da instituição. Mas prevalece a presunção relativa de que esteja sendo destinado aos objetivos institucionais, cabendo à administração tributária alegar e provar o contrário⁴⁴.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 210.742/MG**. Relator: Min. Moreira Alves. Publicado no DJ de 14/12/2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243120>>. Acesso em: jan. 2019.

³⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 183.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário 210.251/SP**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Publicado no DJ de 28/11/2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372716>>. Acesso em: jan. 2019.

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 121.

⁴² NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livreria do Advogado, 2010, p. 214.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 758.316/PR**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Publicado no DJ de 26/10/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3017671>>. Acesso em: jan. 2019.

⁴⁴ CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário** [livro eletrônico]. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 43.

A interpretação ampliativa das imunidades realizada pelo Supremo Tribunal Federal, contudo, possui limites. A restrição à extensão da imunidade se dá a partir do momento em que as atividades atípicas assumem papel preponderante, excedendo a importância das atividades institucionais do ente imune. Neste caso, a entidade passa a deter capacidade contributiva, devendo ser tributada, a fim de evitar a concorrência desleal⁴⁵. No mesmo sentido, Schoueri identifica duas possibilidades para as entidades imunes quando passam a atuar na esfera do domínio econômico: (i) caso o lucro auferido seja utilizado para as finalidades essenciais, é possível que ainda inexista capacidade econômica; (ii) contudo, quando as atividades econômicas extrapolam os fins públicos para os quais a entidade foi criada, então, surge a capacidade contributiva, devendo incidir tributação sobre aquela atividade⁴⁶.

Outra preocupação referente às atividades atípicas abrangidas pela imunidade é a possibilidade de as entidades imunes praticarem preços abaixo do mercado, prejudicando os demais concorrentes. O que geralmente se observa, contudo, não é uma redução de preço, mas um aumento do lucro recebido. A despeito disso, seria importante a existência de certo controle, impedindo que as entidades imunes fixassem preços muito abaixo do praticado pelo mercado, harmonizando o benefício fiscal com o princípio constitucional da livre concorrência⁴⁷. Embora as entidades imunes sejam indispensáveis para concretizar certos direitos fundamentais, a Constituição também estabelece como fundamentos da República os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, que são assegurados por uma ordem econômica baseada na livre concorrência e na vedação a práticas desleais⁴⁸.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 306-307.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e ordem econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 15 v. São Paulo: Dialética, 2011, p. 236.

⁴⁷ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 215.

⁴⁸ SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 94/2010, p. 96-115, set./out. 2010.

1.2. REQUISITOS PREVISTOS EM LEI

O art. 150, VI, “c” dispõe serem imunes o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos, sindicatos de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, desde que “atendidos os requisitos da lei”. Antes de analisar quais são esses requisitos, cabe indagar qual a espécie normativa adequada para discipliná-los. Bastaria a lei ordinária, ou seria necessário o regramento por lei complementar? Os defensores da suficiência de lei ordinária argumentam que, quando a Constituição não menciona expressamente a obrigatoriedade de lei complementar, esta se torna prescindível, bastando lei ordinária. Assim, como o artigo em referência menciona apenas “lei”, os requisitos para gozar da imunidade poderiam ser fixados em lei ordinária, sem que isso representasse ofensa ao texto constitucional.

Todavia, a doutrina majoritária sustenta a indispensabilidade de lei complementar para regulamentar os requisitos a que se refere o art. 150, VI, “c”. Isso porque o art. 146, II, da Constituição Federal estabelece caber à lei complementar disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar. A imunidade indubitavelmente é um limite ao poder de tributar, visto impedir a cobrança de encargos fiscais das entidades elencadas, ainda que manifestem capacidade contributiva. Dessa forma, uma interpretação sistemática exige lei complementar⁴⁹. Além disso, a lei ordinária não representa meio eficaz de balizar o

⁴⁹ Nesse sentido: “Assim, consoante o artigo 146, II da CF, limitações constitucionais ao poder de tributar só devem ser tratadas por meio de lei complementar.” AZEVEDO, Marcel Citro de. Imunidades para instituições assistenciais e seu impacto na seguridade social: uma visão contemporânea. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS**. Porto Alegre, v. X, n. 3, 2015, p. 183. “A orientação que se nos apresenta mais adequada tem sido a de que a “Lei” a que se refere o art. 150, VI, c, é lei complementar, escorada no fundamento de que, sendo a imunidade limitação constitucional ao poder de tributar, aplica-se o disposto no art. 146, II, CR.” COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 107-108. “A locução final “atendidos os requisitos da lei” significa, pois, atendidos os requisitos da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), cuja eficácia é de lei complementar.” ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 290. “À luz do Texto de 1988, não resta dúvida de que somente lei complementar da União poderá criar requisitos, que regulamentem os limites ao poder de tributar, dentro da fronteiras da própria Constituição, por força do que estabelece o art. 146, II.” BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 509. “[...] ao remeterem o reconhecimento do direito à imunidade tributária à observância de requisitos impostos por lei, o legislador constituinte, refere-se a lei complementar. E, isto se justifica em razão da previsão do art. 146, II, da CF.” SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado da. Imunidade das Entidades de Assistência Social na Jurisprudência Constitucional e a Necessidade de Lei Complementar. **Revista dos Tribunais**. Vol. 972/2016, p. 55-71, out. 2016.

legislador, na medida em que as normas fiscais impositivas utilizam-se dessa espécie legislativa para ingressarem no ordenamento jurídico. Admitindo-se a regulação por lei ordinária, seria muito simples alterar os requisitos, ensejando normas dispare e permitindo, com maior facilidade, violações ao texto constitucional⁵⁰.

Portanto, a regulação dos requisitos para gozo da imunidade deve ocorrer por lei complementar, sendo que esta não pode fixar condições que anulem a norma constitucional, restringindo demasiadamente a abrangência da imunidade⁵¹. A lei complementar deve estabelecer as exigências a serem atendidas para cumprimento da determinação constitucional, não podendo restringir, deturpar ou anular a imunidade⁵². Além disso, caso alguma lei ordinária imponha requisito não previsto na lei complementar, será inconstitucional⁵³.

Foi esse o entendimento que pautou a proposição da ADI 1802/DF, na qual se buscava a declaração de inconstitucionalidade de certos dispositivos da Lei Ordinária nº 9.532, de 1997, dentre os quais, alguns que fixavam novos requisitos para o gozo da imunidade do art. 150, VI, "c"⁵⁴. A doutrina já vinha apontando a manifesta inconstitucionalidade de referidos dispositivos, na medida em que dispunham sobre matéria

⁵⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 277.

⁵¹ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 212.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 875.

⁵³ SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado da. Imunidade das Entidades de Assistência Social na Jurisprudência Constitucional e a Necessidade de Lei Complementar. **Revista dos Tribunais**. Vol. 972/2016, p. 55-71, out. 2016.

⁵⁴ "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. [...] § 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: [...] 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;

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 nº 9.430, de 1996."

reservada à lei complementar⁵⁵. Em 12/04/2018, o Supremo Tribunal Federal, confirmando a medida cautelar, declarou serem inconstitucionais, “por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera⁵⁶”.

A despeito da declaração de inconstitucionalidade, no julgamento da ADI 1802/DF e em outros julgados recentes do Supremo Tribunal Federal, parece que a Corte está aderindo a uma corrente eclética, que busca combinar lei ordinária e lei complementar para regulamentação da imunidade, a partir da delimitação de diferentes funções para cada uma das espécies normativas. Seria necessária lei complementar para disciplinar aspectos materiais da imunidade, ao passo que seria suficiente lei ordinária para regular o aspecto formal, referente à estruturação e ao funcionamento das entidades imunes⁵⁷.

No julgamento do Recurso Extraordinário 566.622/RS, em 23/02/2017, o Supremo Tribunal Federal considerou imprescindível lei complementar para regulamentar os requisitos da imunidade do art. 150, VI, “c”. Entretanto, em março de 2017, a Corte julgou as ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, que versavam sobre o tema, proferindo decisão que alterou o posicionamento quanto à necessidade de lei complementar. Segundo o novo entendimento, seria possível à lei ordinária definir aspectos meramente procedimentais, referentes ao funcionamento das entidades imunes. Apenas os “lindes objetivos” da imunidade, ou seja, a definição de contrapartidas a serem observadas, seriam reservados à lei complementar⁵⁸.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 881. “Outras normas constantes do parágrafo 2º da Lei n. 9.532/97, que preveem obrigações formais às entidades imunes, são inconstitucionais porque deveriam ter sido editadas por meio de lei complementar.” ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 292. “[...] no que tange ao art. 150, VI, c, o art. 12 da Lei n.9.532, sendo inconstitucional, jamais chegou a vigorar, por falta de validade.” BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 512-513.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1802/DF**. Relator: Min. Dias Toffoli. Publicado no DJ de 03/05/2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751409>>. Acesso em: set. 2018.

⁵⁷ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 210.

⁵⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidade das entidades beneficentes de assistência social: reserva de lei complementar e vácuo legislativo. **Carta Forense**. São Paulo, 03 abr. 2017.

A decisão proferida no julgamento das ADIs recebeu várias críticas. Afirma-se que a Constituição não estabelece uma diferença entre requisitos objetivos e subjetivos para o gozo da imunidade, não cabendo ao intérprete fazer essa diferenciação, pois não encontra amparo no texto constitucional. Ademais, a regulamentação dos aspectos subjetivos da imunidade por lei ordinária representaria ameaça à segurança jurídica, visto que a possibilidade de mudança seria maior. Ainda, é impossível sustentar a viabilidade de lei ordinária para regulamentar a imunidade quando se utiliza de uma interpretação sistemática da Constituição⁵⁹. Por fim, outro argumento contrário à decisão da Corte diz respeito à dificuldade em se diferenciar os “lindes da imunidade” dos aspectos subjetivos, visto que aqueles decorrem também destes⁶⁰.

Adentrando nos requisitos propriamente ditos, são aqueles fixados no art. 14 do Código Tributário Nacional⁶¹: “I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”. São requisitos referentes a obrigações acessórias, ou ao destino do lucro, uma vez que a lei complementar não pode fixar condições para o gozo da imunidade além daquelas já inseridas no texto constitucional⁶². Vale lembrar que, em relação aos sindicatos dos trabalhadores, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, até o advento da Lei Complementar nº 104, de 2001, são dispensados do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, pois não constavam na redação do art. 9º, IV, “c”, do referido diploma⁶³.

O primeiro requisito é a ausência de finalidade lucrativa, previsto no próprio texto constitucional e reiterado no art. 14, I, do CTN. Não possuir finalidade lucrativa não significa não auferir lucro. Ao contrário, as entidades imunes podem e devem auferir recursos para

⁵⁹ AZEVEDO, Marcel Citro de. Imunidades para instituições assistenciais e seu impacto na seguridade social: uma visão contemporânea. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS**. Porto Alegre, v. X, n. 3, 2015, p. 183.

⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 280.

⁶¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 453-454.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 291.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 386.474/RJ**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Publicado no DJ de 01/07/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6259185>>. Acesso em: set. 2018.

desenvolver suas atividades essenciais⁶⁴. A vedação refere-se à distribuição dos ganhos ou do patrimônio da instituição, que devem ser aplicados integralmente na realização dos objetivos do ente⁶⁵. Assim, não se exige a gratuidade na prestação dos serviços para que a entidade possa gozar do benefício fiscal. É inclusive contraproducente não requerer uma contraprestação pelos serviços prestados, na medida em que são esses recursos que permitirão às entidades imunes desenvolverem suas atividades com qualidade, atingindo os fins almejados pela Constituição⁶⁶.

O pagamento de remuneração para dirigentes e empregados da instituição não tolhe o direito à imunidade⁶⁷. O que não pode ocorrer é uma remuneração exorbitante, que encubra uma distribuição de lucros. Mas se os pagamentos forem realizados de acordo com as leis de mercado, é inclusive desejado que ocorram, a fim de que a instituição possa contar com quadro profissional competente e qualificado⁶⁸. O Supremo Tribunal Federal, seguindo o entendimento doutrinário, já decidiu ser possível a remuneração do quadro de funcionários da entidade imune⁶⁹.

O segundo requisito é a aplicação integral de seus recursos no país, na manutenção dos objetivos institucionais (art. 14, II, CTN). O objetivo dessa previsão normativa, na verdade, é garantir que todos os recursos da entidade sejam destinados para sua atividade-fim, não havendo desvio de verbas para outros propósitos⁷⁰. O dispositivo também garante que não ocorra remessa definitiva de recursos ao exterior, nem que a instituição beneficiada envie valores para prestar ajuda a entidade congênere que se situe fora do Brasil. Contudo, permite-se que faça investimentos internacionais, visando a conservação ou o incremento

⁶⁴ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 209.

⁶⁵ CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário** [livro eletrônico]. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 43.

⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 267.

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 117-118.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 877-878.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 93.463/RJ**. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Publicado no DJ de 14/05/1982. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=186968>>. Acesso em: set. 2018.

⁷⁰ MAILER, Daniela Tadei. Imunidade tributária destinada às instituições de ensino e a tributação em investimentos financeiros e no tipo *private equity*. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 88.

de seu patrimônio, contanto que os ganhos recebidos retornem para o país, sendo aqui investidos⁷¹. Também se admite a remessa de valores ao estrangeiro quando represente apenas um meio de realizar as finalidades no Brasil, como, por exemplo, nos casos de importação de mercadorias, ou de contratação de serviços internacionais relacionados às finalidades essenciais, nos casos de pagamento de bolsas de estudos no exterior, ou financiamento de pesquisas ou de estabelecimentos culturais para aperfeiçoamento de alunos brasileiros⁷².

O terceiro requisito é a manutenção de escrituração contábil. As demonstrações contábeis apresentando as receitas e despesas da entidade imune são o meio que permite ao Fisco verificar o cumprimento dos requisitos anteriores. A escrituração não precisa seguir todo o rigor das normas contábeis, mas deve ser suficiente para demonstrar o cumprimento da não distribuição de lucros ou patrimônio e da aplicação integral dos recursos no país, em seus objetivos institucionais, requisitos previstos no art. 14, I e II, do CTN⁷³.

Questão polêmica diz respeito à possibilidade de suspensão da imunidade quando não cumpridos os requisitos expressos no art. 14, do CTN. O parágrafo primeiro deste dispositivo assim dispõe: “§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”. Para Ávila, quando o dispositivo autoriza a autoridade competente a suspender o benefício fiscal, refere-se apenas ao descumprimento das obrigações formais descritas no Código Tributário Nacional. A possibilidade de suspensão do benefício diz respeito à fruição da imunidade, e não ao direito subjetivo à imunidade. Este decorreria da simples realização das condições materiais previstas no texto constitucional. Dessa forma, se a entidade não observar os requisitos legais, não perderá a imunidade, mas apenas terá suspensa sua fruição. Implementados novamente os requisitos legais, poderá novamente fruir da imunidade⁷⁴.

Além disso, o dispositivo refere que haverá suspensão da imunidade se descumprido o § 1º do artigo 9º do CTN, o qual impõe às entidades imunes o cumprimento de obrigações

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 878-879.

⁷² FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de Assistência Social. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo: vol. 66, p. 367-375, 1961, p. 375.

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 879

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 291.

tributárias acessórias e não as exime da condição de responsável tributário. Entretanto, conforme entendimento doutrinário, apenas o descumprimento dos requisitos essenciais à implementação da imunidade, ou seja, aqueles que demonstram a ausência de finalidade lucrativa, é que são aptos a ensejar a suspensão do benefício fiscal. Os demais requisitos mencionados na legislação complementar apenas podem implicar em sanções de natureza diversa⁷⁵.

Ademais, a suspensão da imunidade somente pode ocorrer mediante prova da administração tributária, pois presume-se que as entidades imunes estejam cumprindo os requisitos legais⁷⁶. Não havendo provas que demonstrem a desobediência aos requisitos, eventual lançamento realizado pelo Fisco deverá ser nulificado. É preciso que o ato de lançamento seja motivado, apontando e comprovando a causa que o ensejou, sob pena de violar a segurança jurídica e o próprio direito à imunidade⁷⁷.

2. ENTIDADES BENEFICIÁRIAS DA IMUNIDADE

Após analisar a extensão da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, bem como depois de ter examinado onde estão previstos e quais são os requisitos legais que devem ser preenchidos pelas entidades beneficiárias, cabe investigar quais são essas entidades que podem gozar de imunidade e, especificamente, se as entidades de previdência privada fechada poderiam se valer desse benefício.

2.1. Partidos Políticos, Sindicatos de Trabalhadores e Instituições de Educação e Assistência Social

A primeira entidade elencada a se beneficiar da imunidade são os partidos políticos, pessoas jurídicas de direito privado que são imprescindíveis para assegurar o adequado

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 893-894.

⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 455.

⁷⁷ ELALI, André; ZARANZA, Evandro. A desconsideração do direito à fruição da imunidade tributária por parte das entidades educacionais sem fins lucrativos - Aspectos controvertidos. **Revista dos Tribunais Nordeste**. Vol. 2/2013, p. 137-150, nov./dez. 2013.

funcionamento da democracia representativa⁷⁸. Os partidos políticos são extremamente importantes para agregar opiniões, para atuar representando os interesses defendidos, apoiando propostas ou sustentando argumentos contrários, mantendo a oposição⁷⁹. As instituições democráticas exigem a pluralidade partidária para o desempenho hígido de suas funções⁸⁰.

Devido ao importante papel assumido pelos partidos políticos na sustentação da democracia, o constituinte optou por conferir a essas entidades a imunidade tributária. O benefício fiscal serve para assegurar a liberdade partidária, impedindo que encargos fiscais sejam responsáveis por impossibilitar ou atrapalhar a atuação e o funcionamento dos partidos políticos⁸¹. A Constituição de 1988 também abarcou na imunidade as fundações criadas pelos partidos políticos, desde que cumpram os requisitos previstos em lei, haja vista sua atuação relevante na promoção da cidadania⁸².

Para gozarem da imunidade, além de cumprir os requisitos do art. 14, do CTN, já abordados no ponto 1.2, devem também satisfazer as determinações contidas no art. 17 da Constituição Federal⁸³, quais sejam, possuir caráter nacional, não receber recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros, prestar contas à Justiça Eleitoral e ter seu funcionamento parlamentar de acordo com a lei. É preciso que o partido político seja regular, reconhecido e com estatuto registrado no Tribunal Superior Eleitoral⁸⁴. Também se faz necessária a conformidade do partido com as disposições legais. Um partido que seja contrário à lei, como, por exemplo, um partido nazista, não gozaria da imunidade, caso existisse⁸⁵.

⁷⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 371.

⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 262.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 883.

⁸¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 284.

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 884-885.

⁸³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 110.

⁸⁴ CASTELLANI, Fernando F. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69.

⁸⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 262.

A imunidade dos partidos políticos lhes garante autonomia e liberdade, coibindo eventuais obstáculos ou ingerências provocados por encargos fiscais. Entretanto, uma das consequências da imunidade, que é praticamente negligenciada pela doutrina, diz respeito à sua contribuição para que os partidos políticos se tornem “firmas de corretagem”. Esse efeito, apontado por Rafael Soares em sua dissertação, possui outros determinantes até mais expressivos que a imunidade, mas a consequência negativa apontada, para o autor, já seria suficiente a ensejar uma interpretação mais restritiva da imunidade no tocante aos partidos políticos e um maior controle sobre o fluxo financeiro dessas instituições⁸⁶.

A segunda instituição mencionada no art. 150, VI, “c”, são as entidades sindicais dos trabalhadores. Compreende-se que a imunidade abarca, igualmente, as federações e as confederações, ou seja, agremiações de trabalhadores de segundo e terceiro graus, bem como as centrais sindicais⁸⁷. Há discussão doutrinária em relação à abrangência ou não de sindicatos de empregadores na imunidade em questão. Posição minoritária sustenta a inclusão dos sindicatos patronais nas entidades beneficiadas, buscando fundamento no princípio da isonomia e na inexistência de justificativa para a diferenciação⁸⁸. Contudo, a doutrina majoritária, com a qual se concorda, defende a não extensão da imunidade aos sindicatos de empregadores, haja vista possuírem recursos consideráveis para garantir o funcionamento da entidade⁸⁹.

O tratamento diferenciado se fundamenta justamente na hipossuficiência financeira da maior parte dos trabalhadores e na menor capacidade contributiva dos sindicatos de empregados⁹⁰, que contrasta com as melhores condições financeiras dos patrões. Eventual cobrança de impostos poderia impossibilitar ou dificultar excessivamente a atuação dos sindicatos de trabalhadores, entidades indispensáveis para defesa dos direitos trabalhistas e

⁸⁶ SOARES, Rafael Morgental. **A imunidade tributária dos partidos políticos**. 2015. 127 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito da Universidade federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 115.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 885.

⁸⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 372.

⁸⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 111.

⁹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 285.

para representação da classe trabalhadora, na busca de melhores condições de emprego, de salários mais justo, dentre outros⁹¹. Por isso, a imunidade abarca apenas esta classe.

Por fim, também são imunes as instituições de educação e de assistência social. Assim, para gozar da imunidade, além de ter o objeto social relacionado à educação ou assistência social, a entidade deverá ser uma instituição⁹². O conceito de instituição é complexo e múltiplo, havendo diferentes significados para o termo. Pode representar tanto uma situação abstrata quanto concreta. Contudo, ao analisar a expressão conjuntamente com os adjetivos “de educação” e “de assistência social”, pode-se dizer que instituição é uma pessoa de direito privado criada com o objetivo de prestar serviços à sociedade, auxiliando o Estado a desempenhar funções que, em princípio, estão no âmbito de sua incumbência⁹³. É uma organização permanente, sem finalidade lucrativa, que atua na perspectiva de seus objetivos institucionais⁹⁴.

Para constituir-se em instituição, a entidade não precisa assumir a forma jurídica de fundação. Não há relação entre o conceito de instituição e a espécie jurídica adotada para dar forma à entidade⁹⁵. Assim, poderá eleger a forma de fundação, associação, ou, até mesmo, de sociedade, desde que cumpra suas finalidades essenciais e obedeça aos requisitos constitucionais e legais, contidos no art. 14, do CTN. Admite-se inclusive a forma de sociedade anônima, contanto que a entidade não distribua lucros aos sócios e diretores, e direcione seus rendimentos integralmente para seus fins institucionais⁹⁶.

Anteriormente à Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal tomava por base três critérios para determinar se certa entidade era uma instituição de educação ou de assistência social. Os requisitos foram construídos a partir dos ensinamentos de Leopoldo Braga e consistiam na verificação (i) da preponderância do fim público, (ii) da gratuidade da

⁹¹ CASTELLANI, Fernando F. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69.

⁹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 263.

⁹³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 112.

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 532.

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 267.

⁹⁶ ELALI, André; ZARANZA, Evandro. A desconsideração do direito à fruição da imunidade tributária por parte das entidades educacionais sem fins lucrativos - Aspectos controvertidos. **Revista dos Tribunais Nordeste**. Vol. 2/2013, p. 137-150, nov./dez. 2013.

prestação dos serviços e (iii) da generalidade no oferecimento de proveitos e no fornecimento de benefícios⁹⁷. Entretanto, com o tempo, esses critérios foram reinterpretados e sofreram modificações.

Em relação à natureza pública, decidiu-se que esta não depende da generalidade dos destinatários dos serviços oferecidos, mas sim, dos fins sociais que a entidade busca atingir⁹⁸. Portanto, as instituições de educação e de assistência social são abrangidas na imunidade pelo simples motivo de o texto constitucional ter elegido esses fins como relevantes para a sociedade⁹⁹. Quanto à gratuidade, a doutrina vinha se posicionando no sentido de que o gozo da imunidade independe da distribuição gratuita de benefícios à comunidade. As exigências presentes no texto constitucional e na lei complementar são de que a entidade não distribua rendas ou patrimônios e que aplique a integralidade de seus recursos no país, no desenvolvimento de seus fins institucionais. Em nenhum momento, impõe-se que não receba pelos serviços oferecidos¹⁰⁰.

Costa faz uma comparação entre as instituições de educação e de assistência social do art. 150, VI, “c”, e as entidades beneficentes de assistência social do art. 195, § 7º, traçando distinção relevante no que tange à gratuidade. Para as primeiras, exige-se apenas a não distribuição de lucros. Já para as segundas, além da imposição mencionada, obriga-se que sejam beneficentes. É apenas esta última característica que reclama prestação gratuita de serviços aos necessitados, ainda que de forma parcial. Assim, não é exigido a gratuidade das entidades arroladas no art. 150, VI, “c”, na medida em que não precisam ser instituições beneficentes¹⁰¹.

A gratuidade pode estar presente, mas não configura uma exigência para o gozo da imunidade, sendo inclusive proveitoso que a entidade receba recursos das pessoas

⁹⁷ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 218.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 108.796/SP**. Relator: Min. Carlos Madeira. Publicado no DJ de 12-09-1986. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=200091>>. Acesso em: jan. 2019.

⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 293.

¹⁰⁰ VICENTE, Marcelo Alvares. Imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos: aplicação do princípio em relação às contribuições sociais. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**. Vol. 20/2007, p. 178 – 200. Jul./Dez. 2007.

¹⁰¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 119.

economicamente favorecidas para as quais presta seu serviço. São esses valores que vão permitir o bom desenvolvimento dos fins essenciais¹⁰². A cobrança também não precisa limitar-se a afastar o déficit. A única exigência diz respeito à não distribuição desses valores¹⁰³. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário 116.188/SP, confirmou que a cobrança de valores pela prestação de serviços não excluiu a entidade do gozo da imunidade, admitindo que o Serviço Social do Comércio recolhesse ingressos no oferecimento de serviço de diversão pública (cinema)¹⁰⁴.

Já o requisito da generalidade era inicialmente exigido pelo Supremo Tribunal Federal. Entretanto, passou a ser relativizado em algumas demandas, como no caso da Fundação Rubem Berta, entidade de assistência social que não estendia seus serviços ao público em geral, mas limitava-se ao atendimento de seus funcionários e dos da Varig. No julgamento, a Corte considerou que a entidade estava abrangida pela imunidade, porque, embora não fosse acessível ao público em geral, era uma entidade “aberta” para todos os funcionários que viessem a integrar seu corpo profissional, ou o da Varig¹⁰⁵. Depois, o requisito da generalidade foi completamente dispensado¹⁰⁶. Dessa forma, atualmente, não recebe respaldo da Suprema Corte¹⁰⁷.

Dessa forma, as entidades de educação e de assistência social não precisam atender a toda a coletividade para poderem se beneficiar da imunidade. Podem estar voltadas a um universo delimitado de indivíduos, na medida em que, ainda assim, prestarão colaboração

¹⁰² CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de Assistência Social e Imunidades Tributárias**. 2005. 243 f. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito da Universidade federal do Rio Grande do Sul, 2005, p. 155.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 901.

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 116.188/SP**. Relator: Min. Sydney Sanches. Publicado no DJ de 16/03/1990. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206184>>. Acesso em: jan. 2019.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 70.834/RS**. Relator: Min. Adalício Nogueira. Publicado no DJ de 21/12/1971. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=166704>>. Acesso em: jan. 2019.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 108.796/SP**. Relator: Min. Carlos Madeira. Publicado no DJ de 12/09/1986. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=200091>>. Acesso em: jan. 2019.

¹⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 267.

ao estado, na realização de fins constitucionalmente relevantes¹⁰⁸. A generalidade é requisito dispensável. O que deve existir é a impessoalidade, ou seja, é preciso haver critérios objetivos, como ser funcionário de determinada empresa, que, uma vez cumpridos, permitem ao sujeito beneficiar-se dos serviços oferecidos pela instituição assistencial¹⁰⁹.

Analísado o conceito de instituição, necessário perscrutar as definições de educação e de assistência social. São instituições de educação aquelas que, prestando colaboração ao Estado, realizam os preceitos inseridos nos arts. 205 a 214 da Constituição Federal¹¹⁰. Não estão abrangidas apenas as entidades de natureza didática, mas toda e qualquer instituição que se dedique à exploração da cultura¹¹¹. Também não se impõe juízo de valor sobre o que é ensinado na instituição, bastando que sejam ensinamentos científicos, profissionais ou acadêmicos valorosos e apropriados¹¹².

Dessa forma, estariam abarcados pela imunidade, além de atividades acadêmicas, a realização de pesquisas, a execução de perícias, as academias de letras, artes e ciências, o exame de zonas que correm perigo ambiental, dentre outros¹¹³. Também permanece com a imunidade a instituição de educação que, visando aumentar os recursos arrecadados para desempenhar seus fins institucionais, opta por comercializar direitos autorais referentes às invenções e descobertas decorrentes de suas próprias atividades¹¹⁴.

Já a assistência social encontra-se conceituada no art. 203 da Constituição Federal¹¹⁵, tendo os objetivos de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; amparar crianças e adolescentes carentes; promover a integração ao mercado de trabalho; proporcionar a inclusão das pessoas portadoras de deficiência à vida comunitária;

¹⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 118.

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 898.

¹¹⁰ MAILER, Daniela Tadei. Imunidade tributária destinada às instituições de ensino e a tributação em investimentos financeiros e no tipo private equity. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 78.

¹¹¹ MAZZA, Willame Parente. A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos. **Arquivo Jurídico**, v. 1, n. 1, p. 99-122, jul./dez. 2011, p. 118.

¹¹² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 294.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 887 e 892.

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 507.

¹¹⁵ SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 94/2010, p. 96-115, set./out. 2010.

garantir salário mínimo ao portador de deficiência e ao idoso que não possuem recursos para própria manutenção. Pode-se dizer que são instituições de assistência social aquelas que colaboram com o Estado para concretização dos direitos sociais, buscando os objetivos acima referidos, sem intuito de lucro¹¹⁶.

Contudo, parcela da doutrina entende que a assistência social prevista no art. 150, VI, “c” não seria a mesma que se encontra descrita no art. 203. Esta seria menos abrangente, apenas compreendendo a prestação de serviços aos necessitados, sem contrapartida pecuniária. É a assistência social *stricto sensu*. Já aquela abarcaria todas as operações que favoreçam o bem-estar da população, incluindo as atividades de previdência social. Seria a assistência social *lato sensu*. Essa diferenciação tem por fundamento o conceito de assistência social existente antes da Constituição de 1988, que era mais amplo, englobando tanto assistência quanto previdência e seguridade. É deste entendimento que deriva a compreensão de assistência social *lato sensu*. Porém, na Constituição atual, a situação se alterou, na medida em que o conceito de assistência social encontra-se claramente desvinculado da definição de previdência e de seguridade¹¹⁷. Dessa forma, o conceito de assistência que deve ser utilizado para compreensão do art. 150, VI, “c” é aquele que se encontra no art. 203.

2.2. Tributação das entidades de previdência privada fechada

A palavra “previdência”, do latim, significa antever, enxergar com precedência as vicissitudes. Assim, relaciona-se com o cuidado e resguardo para situações futuras. Na Constituição de 1988, encontra-se prevista nos arts. 201 e 202, dispositivos a partir dos quais depreende-se a adoção, no Brasil, do modelo de seguro social, ou seja, apenas estará incluído no sistema previdenciário o indivíduo que contribuir.¹¹⁸ A previdência possui dois

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 896.

¹¹⁷ CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de Assistência Social e Imunidades Tributárias**. 2005. 243 f. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito da Universidade federal do Rio Grande do Sul, 2005, p. 141-142.

¹¹⁸ MATOS, Cristiana; FERNANDES, Marcelo Baliza. O posicionamento do STF quanto a imunidade tributária das instituições fechadas de previdência privada e o STF. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. Brasília, V. 1, nº 1, p. 42-61, jan./jul., 2014, p. 47.

regimes, o Público, administrado por órgão estatal, e o Privado, também chamado de complementar. Este último é dividido em aberto e fechado. A previdência privada aberta permite que qualquer indivíduo interessado participe dela, bastando que contribua para um plano oferecido. A entidade assume a forma jurídica de sociedade anônima e, via de regra, possui finalidade lucrativa, estando submetida à fiscalização da Superintendência de Seguros Privados – SUSEP¹¹⁹.

Já as instituições de previdência privada fechada restringem sua abrangência aos indivíduos integrantes de determinado grupo específico, como, por exemplo, os funcionários de certa empresa¹²⁰. As entidades de previdência privada fechada são constituídas por uma ou mais empresas empregadoras ou por entidades de classe que buscam oferecer benefícios previdenciários a seus empregados ou associados. As pessoas jurídicas criadoras da entidade são chamadas de instituidoras ou patrocinadoras¹²¹, mas não pertencem nem podem ser confundidas com a entidade previdenciária. Esta, a seu turno, irá oferecer prestações de cunho previdenciário, como aposentadoria e pensão, ao grupo determinado de pessoas que possuía certo tipo de relação com o patrocinador ou fundador da instituição¹²².

As entidades fechadas de previdência complementar, também chamadas de fundos de pensão, devem obedecer à regulamentação da Superintendência Nacional de Previdência Complementar – PREVIC, órgão distinto daquele que regula as entidades abertas de previdência privada¹²³. Além disso, a forma jurídica adotada pelas instituições de previdência privada fechada, conforme disposto no §1º, art. 31, da Lei Complementar nº 109, de 2001, não pode ser de sociedade anônima, mas deveria ser ou a de fundação, ou a de sociedade civil sem fins lucrativos. Entretanto, com o advento do Código Civil de 2002, houve alteração

¹¹⁹ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOSoft**, v. 1, 2014.

¹²⁰ MATOS, Cristiana; FERNANDES, Marcelo Baliza. O posicionamento do STF quanto a imunidade tributária das instituições fechadas de previdência privada e o STF. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. Brasília, V. 1, nº 1, p. 42-61, jan./jul., 2014, p. 48.

¹²¹ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOSoft**, v. 1, 2014.

¹²² CEZNE, Andrea Nárriman. Reflexões sobre entidades de assistência social e entidades fechadas de previdência privada. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria, Vol. I, n. .1, p. 71-99, set./nov. 2004, p. 73.

¹²³ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOSoft**, v. 1, 2014.

de entendimento¹²⁴. Com a exclusão da figura da sociedade civil sem fins lucrativos e com a especificação de objetivos restritos para os quais pode-se criar uma fundação, dentre os quais não se incluiu a previdência privada, o Código Civil de 2002 provocou dúvida quanto à forma jurídica a ser adotada pelas entidades fechadas de previdência complementar. A Secretaria de Previdência Complementar editou normativa referindo que as entidades constituídas anteriormente à vigência do novo diploma civil não precisariam alterar seus estatutos. Mas a dúvida remanesce quanto às constituídas posteriormente¹²⁵.

As entidades de previdência complementar fechada não podem ter finalidade lucrativa. Caso suas receitas ultrapassem as despesas, resultando em superávit, este deverá ser integralmente aplicado na própria entidade, favorecendo os indivíduos que aderiram aos planos previdenciários oferecidos. Isso porque o objetivo da entidade não é o lucro, mas oferecer proteção para riscos sociais, auxiliando o Estado a desempenhar suas funções¹²⁶.

A partir das considerações tecidas, bem como relembrando os conceitos de assistência social *stricto sensu* e de assistência social *lato sensu*, questiona-se se as entidades fechadas de previdência privada podem ser consideradas instituições assistenciais, para fins de enquadramento na imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. A doutrina majoritária sustenta que a natureza e a finalidade dos fundos de pensão os coloca como instituições beneficiadas pela imunidade, desde que cumpram os requisitos da lei complementar, uma vez que não distribuem lucros e realizam o interesse público¹²⁷. São instituições de grande valor social, em razão de resguardarem o futuro econômico dos indivíduos que delas participam, por isso, estariam compreendidas no conceito de instituição assistencial¹²⁸.

¹²⁴ MATOS, Cristiana; FERNANDES, Marcelo Baliza. O posicionamento do STF quanto a imunidade tributária das instituições fechadas de previdência privada e o STF. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. Brasília, V. 1, nº 1, p. 42-61, jan./jul., 2014, p. 48-49.

¹²⁵ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOSoft**, v. 1, 2014.

¹²⁶ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOSoft**, v. 1, 2014.

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 898.

¹²⁸ MATOS, Cristiana; FERNANDES, Marcelo Baliza. O posicionamento do STF quanto a imunidade tributária das instituições fechadas de previdência privada e o STF. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. Brasília, V. 1, nº 1, p. 42-61, jan./jul., 2014, p. 49.

Outro argumento apresentado para amparar a inclusão dessas instituições na imunidade em questão é a ausência de capacidade contributiva das entidades fechadas de previdência complementar. A prova do reconhecimento da menor capacidade contributiva estaria em normativas promulgadas pela própria União, como medida provisória anistando acréscimos legais em relação a quantias vencidas e não pagas, criação de um regime especial de tributação e modificação da incidência de tributação sobre os participantes desses fundos, estimulando a continuidade da participação¹²⁹.

Quanto ao art. 203 da Constituição Federal, que fornece o conceito de assistência social não incluindo em seus objetivos a previdência, os defensores da inclusão dos fundos de pensão na imunidade do art. 150, VI, “c” referem que o citado artigo fixa as propriedades da assistência social oficial, ou seja, aquela oferecida pelo Estado, não servido como pressuposto interpretativo para a assistência social privada¹³⁰. Assim, a expressão “assistência social” utilizada no art. 150 possuiria abrangência e interpretação distintas daquela do art. 203.

Corrente minoritária sustenta a impossibilidade de incluir os fundos de pensão na imunidade do art. 150, IV, “c”, na medida em que não se caracterizariam como entidades assistenciais. O regime da previdência tem por pressuposto a contraprestação dos participantes do sistema, que pagam uma contribuição à entidade, ao passo que a assistência social possui regime exonerativo, prestando seus serviços aos necessitados independentemente de contribuição¹³¹. Percebe-se uma incompatibilidade entre o regime das entidades de previdência complementar, nas quais é imprescindível a contribuição, seja do instituidor, seja do beneficiário, para participação em algum plano, e a atividade assistencial, na qual a contraprestação não é exigida¹³².

¹²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 270.

¹³⁰ MATOS, Cristiana; FERNANDES, Marcelo Baliza. O posicionamento do STF quanto a imunidade tributária das instituições fechadas de previdência privada e o STF. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. Brasília, V. 1, nº 1, p. 42-61, jan./jul., 2014, p. 53.

¹³¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 114.

¹³² CEZNE, Andrea Nárriman. Reflexões sobre entidades de assistência social e entidades fechadas de previdência privada. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria, Vol. I, n. .1, p. 71-99, set./nov. 2004, p. 78.

Segundo esta corrente doutrinária, a confusão entre previdência e assistência social ainda ocorre por razões históricas. No passado, os fundos de pensão já foram equiparados às entidades assistenciais, na vigência da Lei nº 6.435, de 1977. Entretanto, o dispositivo que igualava os dois institutos foi revogado pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, provocando discussões acerca do novo enquadramento. Além disso, nas Constituições anteriores à de 1988, assistência e previdência sociais eram abordadas conjuntamente. A Constituição atual, entretanto, desvinculou as duas esferas, tratando da previdência social nos arts. 201 e 202 e da assistência social nos arts. 203 e 204, o que provocou divergência ainda maior em relação ao tratamento a ser dispensado às entidades fechadas de previdência complementar¹³³. Por fim, a Lei Complementar nº 109, de 2001, que disciplina o Regime de Previdência Complementar, proíbe que os fundos de pensão prestem quaisquer outros serviços para além dos previdenciários, incluindo na vedação as atividades assistenciais¹³⁴.

Dessa forma, embora desempenhem atividade de extrema relevância e colaborem com o interesse público, sendo merecedoras de imunidade, entende-se que as entidades fechadas de previdência privada não podem ser enquadradas como entidades assistenciais sob a égide da Constituição de 1988. Isso porque estabeleceu-se uma clara distinção entre assistência e previdência social. Além disso, a Constituição deve ser interpretada de maneira sistemática. O conceito de assistência social presente no art. 203 deve embasar a interpretação dessa expressão no que tange às imunidades. Dessa forma, a previdência não se encontra abrangida pela assistência, impondo-se a tributação das instituições fechadas de previdência privada, a despeito de não possuírem finalidade lucrativa.

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema. Julgou caso paradigma em novembro de 2001, decidindo pela inexistência de imunidade ao IPTU da Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater – CERES, entidade fechada de previdência privada que concedia benefícios previdenciários aos participantes mediante recolhimento de contribuições. Os fundamentos apontados pela Corte como decisivos para não enquadramento na imunidade do art. 150, VI, “c”, foram a ausência de

¹³³ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOSoft**, v. 1, 2014.

¹³⁴ CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de Assistência Social e Imunidades Tributárias**. 2005. 243 f. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito da Universidade federal do Rio Grande do Sul, 2005, p. 168-169.

universalidade e de generalidade das prestações, características próprias de entidades assistenciais¹³⁵.

O julgamento permite visualizar o reconhecimento, por parte do Supremo Tribunal Federal, da distinção existente entre os campos da assistência e da previdência social, na medida em que restou consignado o caráter gratuito da assistência social, que concede benefícios a toda a sociedade, contrastando com o caráter oneroso da previdência, na qual se impõe o recolhimento de contribuições como condição para integrar o sistema. Além disso, a Corte deu ênfase ao aspecto da gratuidade, ao interpretar o art. 203, bem como pareceu exigir o requisito da generalidade no oferecimento dos benefícios para enquadrar a instituição como de assistência social¹³⁶. Embora a Corte já houvesse proferido decisões dispensando a gratuidade e permitindo que as atividades se restringissem a um grupo determinado de indivíduos, o julgamento do caso CERES aparentemente mudou o paradigma anterior para caracterização das entidades como assistenciais.

Entretanto, alguns dias depois, também em novembro de 2001, o Supremo Tribunal Federal julgou o caso COMSHELL, entidade fechada de previdência privada. Diferentemente da CERES, a Corte decidiu pela existência de imunidade¹³⁷. Isso porque a COMSHELL não cobrava contraprestações de seus beneficiários, sendo patrocinada exclusivamente pela empresa mantenedora. Já a CERES exigia contribuição também de seus participantes. A partir desse julgado, foi editada a Súmula 730, que assim dispõe: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Percebe-se uma retomada evidente, pela Corte, do critério da gratuidade na caracterização da entidade como assistencial, para fins de gozar da imunidade do art. 150,

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 202.700/DF**. Relator: Min. Maurício Corrêa. Publicado no DJ de 01/03/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238470>>. Acesso em: jan. 2019.

¹³⁶ CEZNE, Andrea Nárriman. Reflexões sobre entidades de assistência social e entidades fechadas de previdência privada. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria, Vol. I, n. .1, p. 71-99, set./nov. 2004, p. 93.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 259.756/RJ**. Relator: Min. Marco Aurélio. Publicado no DJ de 29/08/2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258743>>. Acesso em: jan. 2019.

VI, “c”¹³⁸. Este entendimento é questionável, uma vez que a gratuidade é requisito que não se faz presente no texto constitucional, o qual exige apenas a ausência de finalidade lucrativa da instituição. A decisão não fez menção à universalidade, ou seja, à necessidade de que a entidade ponha seus serviços à disposição de toda a sociedade. Dessa forma, entende-se ser possível a restrição da atuação da entidade a determinado grupo em especial. O posicionamento mostra-se adequado, dado que a Constituição também não impõe o critério da generalidade para caracterização de uma entidade como assistencial. Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal não estabeleceu distinção entre assistência e previdência social, visto ter incluído as entidades fechadas de previdência privada que não cobrem contraprestações de seus beneficiários no rol de instituições assistenciais, que gozam de imunidade. Todavia, a diferenciação entre previdência e assistência é nítida no texto constitucional, circunstância que, se levada em consideração, impor a exclusão das entidades de previdência da fruição da imunidade. A decisão da Corte recebe diversas críticas, inclusive em sentido contrário das expostas neste trabalho¹³⁹. Porém, até o momento, é a decisão que serve como paradigma para julgamento de casos análogos, sendo este o entendimento aplicado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social fundamenta-se na realização de direitos fundamentais como o processo democrático, os direitos de liberdade, o pluralismo partidário, o direito à educação e à assistência, constituindo-se em importante

¹³⁸ NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 223.

¹³⁹ “Entendemos que o tratamento conferido pelo STF às entidades de previdência fechadas contributivas e não contributivas ofende o Princípio da Isonomia, pois trata diferentemente pessoas que se encontram na mesma situação jurídica. Tanto as entidades fechadas de previdência quanto outras entidades assistenciais se dispõem a, voluntariamente, contribuir com o Estado na prestação de assistência à velhice, sem finalidade lucrativa. Isso as iguala no direito à imunidade. Contudo, com base no inadequado fator diferencial da existência de contribuições dos participantes, este benefício é retirado das entidades fechadas de previdência privada.” NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOsoft**, v. 1, 2014.

fator de efetivação dos valores constitucionais. Prevista no art. 150, VI, “c”, a imunidade é muito estudada, mas ainda remanescem pontos discutíveis e problemáticos.

Quanto à extensão da imunidade, cinge-se aos impostos, não abrangendo outra espécie tributária. Abarca a todos que afetam o patrimônio da entidade, não servindo a classificação infraconstitucional de impostos sobre a renda, patrimônio e serviços para restringir o alcance da norma constitucional. O benefício fiscal inclui até mesmo os impostos incidentes sobre circulação de mercadoria, mas apenas quando a instituição imune figure na posição de contribuinte de direito. Para gozar da imunidade, as entidades arroladas precisam cumprir os requisitos fixados em lei, que deve ser do tipo complementar. Embora o Supremo Tribunal Federal incline-se para adoção de uma posição eclética, admitindo que lei ordinária regule o aspecto subjetivo da imunidade, não parece ser esta a posição mais acertada e consentânea com o texto constitucional. Os requisitos não podem anular ou suprimir o mandamento constitucional, estando atualmente previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Em relação às instituições beneficiadas, a definição mais polêmica diz respeito às instituições de assistência social, mais especificamente, em saber se as entidades fechadas de previdência privada podem ser consideradas assistenciais, para fins de gozarem da imunidade em questão. O entendimento atualmente adotado pela Corte Suprema, e merecedor de críticas, é no sentido de que apenas as entidades fechadas de previdência complementar que não cobrem contribuições de seus beneficiários fazem jus ao benefício fiscal.

A imunidade do art. 150, VI, “c” enfrenta várias polêmicas, algumas das quais já possuem posicionamento consolidado na doutrina e nos tribunais, favorecendo a segurança jurídica e a coerência no Direito. Outros pontos controvertidos, contudo, ainda remanescem sem solução, ou esbarram em divergências de entendimentos. A pacificação destes temas é indispensável para o desenvolvimento consistente do direito e para permitir às instituições beneficiadas o pleno exercício de suas funções, tão essenciais à sociedade.

REFERENCIAS

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

AZEVEDO, Marcel Citro de. Imunidades para instituições assistenciais e seu impacto na seguridade social: uma visão contemporânea. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS**. Porto Alegre, v. X, n. 3, 2015, p. 166-190.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1802/DF**. Relator: Min. Dias Toffoli. Publicado no DJ de 03/05/2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751409>>. Acesso em: set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 202.987/SP**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Publicado no DJ de 25/09/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603042>>. Acesso em: jan. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CASTELLANI, Fernando F. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de Assistência Social e Imunidades Tributárias**. 2005. 243 f. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito da Universidade federal do Rio Grande do Sul, 2005.

CEZNE, Andrea Nárriman. Reflexões sobre entidades de assistência social e entidades fechadas de previdência privada. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria, Vol. I, n. .1, p. 71-99, set./nov. 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário** [livro eletrônico]. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ELALI, André; ZARANZA, Evandro. A desconsideração do direito à fruição da imunidade tributária por parte das entidades educacionais sem fins lucrativos - Aspectos controvertidos. **Revista dos Tribunais Nordeste**. Vol. 2/2013, p. 137-150, nov./dez. 2013.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de Assistência Social. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo: vol. 66, p. 367-375, 1961.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

JESUS, Fernando Bonfá de. Imunidade das instituições de assistência social versus aplicações financeiras do superávit. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 109-121.

MAILER, Daniela Tadei. Imunidade tributária destinada às instituições de ensino e a tributação em investimentos financeiros e no tipo *private equity*. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 72-88.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias de vinculada a instituição de educação e assistência social. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 35/2001, p. 255-280, abr./jun. 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. A imunidade tributária como limitação ao poder de tributar e as instituições de assistência social e filantrópicas, à luz do direito positivo – Parecer. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 1/1992, p. 118-135, out./dez. 1992.

MATOS, Cristiana; FERNANDES, Marcelo Baliza. O posicionamento do STF quanto a imunidade tributária das instituições fechadas de previdência privada e o STF. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. Brasília, V. 1, nº 1, p. 42-61, jan./jul., 2014.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MAZZA, Willame Parente. A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos. **Arquivo Jurídico**, v. 1, n. 1, p. 99-122, jul./dez. 2011.

NOGUEIRA, Júlia de Menezes. Entidades Fechadas de Previdência Complementar - Revisão de sua imunidade tributária - Impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL sobre seu superávit. **FISCOsoft**, v. 1, 2014. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=301984>. Acesso em: jan. 2019.

NORONHA, Luana Bernardino. A imunidade das instituições de assistência social. A tributação das entidades de previdência fechada. *In*: DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 207-226.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** [livro eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 94/2010, p. 96-115, set./out. 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e ordem econômica. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 15 v. São Paulo: Dialética, 2011, p. 229-242.

SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado da. Imunidade das Entidades de Assistência Social na Jurisprudência Constitucional e a Necessidade de Lei Complementar. **Revista dos Tribunais**. Vol. 972/2016, p. 55-71, out. 2016.

SOARES, Rafael Morgental. **A imunidade tributária dos partidos políticos**. 2015. 127 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito da Universidade federal do Rio Grande do Sul, 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidade das entidades beneficentes de assistência social: reserva de lei complementar e vácuo legislativo. **Carta Forense**. São Paulo, 03 abr. 2017.

VICENTE, Marcelo Alvares. Imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**. Vol. 20/2007, p. 178-200, jul./dez. 2007.