

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
CURSO DE DIREITO
CAMPUS DE NATAL

SELMA MARIA LÚCIO DA SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: a suspensão da fruição pelas instituições de educação sem fins lucrativos em face do descumprimento aos requisitos legais.

Natal-RN

2018

SELMA MARIA LÚCIO DA SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: a suspensão da fruição pelas instituições de educação sem fins lucrativos em face do descumprimento aos requisitos legais

Artigo apresentado à Disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso – TCC II, do Curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Msc. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon.

Natal-RN

2018

SELMA MARIA LÚCIO DA SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: a suspensão da fruição pelas instituições de educação sem fins lucrativos em face do descumprimento aos requisitos legais

Artigo apresentado como requisito de aprovação da disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II (TCC) da Universidade Estadual do Rio Grande do Norte, sob a orientação Prof. Msc. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon.

BANCA EXAMINADORA

Prof. MSc. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Prof^a. MSc. Aurélia Carla Queiroga da Silva
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Prof. Dr. Rogério Emiliano Guedes Alcoforado
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Aprovado em: 11 de julho de 2018.

Natal/RN, 18 de junho de 2018.

Catálogo da Publicação na Fonte.
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

L938i Lúcio da Silva, Selma Maria

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: a suspensão da fruição pelas instituições de educação sem fins lucrativos em face do descumprimento aos requisitos legais. / Selma Maria Lúcio da Silva. - Natal-RN, 2018.

36p.

Orientador(a): Prof. Me. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon.

Artigo (Graduação em Direito). Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

1. Imunidade tributária. 2. Constituição. 3. Educação.
4. Suspensão. 5. Requisitos. I. Figueiredo Chacon, Paulo Eduardo de. II. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. III. Título.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: a suspensão da fruição pelas instituições de ensino sem fins lucrativos em face do descumprimento aos requisitos legais

Selma Maria Lúcio da Silva¹

RESUMO

A imunidade tributária outorgada às instituições de educação sem fins lucrativos está prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988. Fundamenta-se, portanto, na preservação de valores e princípios caros à sociedade e busca conferir efetividade aos direitos sociais relativos à educação, à cultura e a dignidade humana. Contudo, é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em Lei Complementar para a sua fruição, configurando-se uma das mais relevantes categorias de limitação ao poder de tributar. Ao dispor sobre os requisitos obrigatórios para a fruição da imunidade, o legislador pretendeu evitar a utilização do instituto com fim diverso do intento constitucional. Existem instituições de educação sem fins lucrativos que se utilizam de artifícios para burlar a legislação, distribuindo rendas e patrimônio, das mais variadas formas, e, ainda assim, pretendem continuar a usufruir da imunidade. Assim, o presente trabalho, pautado em pesquisas bibliográficas, busca analisar os aspectos relacionados à fruição da imunidade tributária das instituições de educação em face do descumprimento aos requisitos legais.

Palavras-Chave: Imunidade tributária. Constituição. Educação. Exoneração Tributária. Requisitos. Código Tributário. Suspensão.

ABSTRACT

The tax immunity granted to non-profit education institutions is provided in article 150, VI, “c” of the Federal Constitution of 1988. It is based on the preservation of essential values and principles to society and seek to confer effectiveness on social rights related to education, culture and human dignity. It is conditioned to comply with the requirements established in the complementary Law for its enjoyment, forming one of the most relevant categories of limitation to the power to tax. By disposing of the mandatory requirements for the enjoyment of immunity, the legislator intended to avoid using the institute for purposes other than constitutional intent. There are non-profit education institutions that use artifice to circumvent legislation, distributing incomes and assets in a variety of ways, and intend to continue to enjoy immunity. The present study, based on bibliographical research, seeks to analyze the aspects related to the enjoyment of tax immunity of educational institutions front of the noncompliance with legal requirements.

Keywords: Tax immunity. Constitution. Education. Tax exoneration. Requirements. Tax code. Suspension.

¹ Discente do curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte - UERN e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE; Auditora de Tributos do Tesouro Municipal de Natal.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. 3. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. 4. REQUISITOS LEGAIS DE ATENDIMENTO OBRIGATÓRIO CONTINUADO: DESCUMPRIMENTO E SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. 5. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

A competência para instituir tributos foi concedida pela Constituição Federal de 1988 à União, aos Estados e aos Municípios. Foi também na Lei Maior que o legislador constituinte impôs algumas regras que limitam o poder governamental, de qualquer esfera de competência, no que se refere à instituição e à cobrança dos tributos - a chamada imunidade tributária.

É também a nossa Lei Maior que nos assegura um largo rol de direitos fundamentais que objetivam garantir uma qualidade de vida digna ao cidadão. Dentre esses está o direito social à educação, descrito na própria Carta Magna como sendo dever do Estado e da família, cabendo àquele a sua promoção e incentivo, com a colaboração da sociedade e com a observância de preceitos dispostos na própria Constituição.

Nesse sentido, o legislador constitucional estabeleceu uma proteção para as pessoas jurídicas de direito privado que, em complementação a atividade estatal, realizam atividades relacionadas à educação e ao ensino, sem o condão de obter lucro, o que a Constituição intitula como sendo uma limitação ao poder de tributar.

Essa limitação, apresentada no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e no parágrafo 4º do mesmo artigo da Constituição Federal,² estabelece a incompetência dos entes da Federação para instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de educação sem fins lucrativos, desde que atendam aos requisitos da Lei. Constitui-se, na verdade, uma verdadeira blindagem sobre essas entidades, protegendo-as por já contribuírem com o Estado, prestando o relevante serviço de propagar o ensino e a educação para a população. Na mesma alínea, o legislador originário também excepciona os partidos políticos, suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de assistência social, entretanto, essas entidades não fazem parte do objeto deste estudo, tendo em vista que serão abordados apenas os aspectos inerentes às instituições de ensino sem fins lucrativos.

Com o objetivo de dirimir quaisquer dúvidas sobre os destinatários e a abrangência da exceção constitucional, o parágrafo 4º do artigo 150 da Carta Suprema³ esclarece que as

² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15 out. 2017.

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15 out. 2017.

restrições impostas à tributação das entidades de educação sem fins de lucros compreendem apenas o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais.

Significa dizer que a exoneração concedida tem limites, não poderá ser utilizada indistintamente. Ademais, o próprio artigo estabelece que a fruição apenas ocorrerá se forem atendidos os requisitos legais. Trata-se, portanto, da Imunidade Tributária Condicionada.

Conforme a inteligência do artigo 146, II, da Constituição Federal,⁴ a Lei que fixar os mencionados requisitos, obrigatórios para a legitimidade ao gozo da imunidade tributária pelas instituições de ensino sem fins de lucro deverá ser uma Lei Complementar. Nesse sentido, os requisitos condicionantes à fruição da imunidade tributária pelas instituições de ensino sem fins lucrativos estão elencados nos artigos 9º, §1º, e 14 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional,⁵ que nasceu como Lei Ordinária, mas foi recepcionado constitucionalmente como Lei Complementar.

Nesse enfoque, o presente estudo inicialmente abordará a definição de imunidade tributária e o histórico das previsões constitucionais das imunidades relativas às instituições de educação sem fins lucrativos. Adentrará em aspectos relevantes da imunidade tributária: imunidades condicionadas, atividades subsidiárias à educação e posicionamento dos tribunais superiores sobre tais aspectos. Também será abordada a educação e sua grande importância para a sociedade por ser uma atividade transformadora de vidas.

A presente pesquisa versará ainda sobre os requisitos legais de cumprimento obrigatórios pelas instituições de educação, condicionantes ao reconhecimento dessa exceção constitucional pelas fiscalizações dos entes políticos tributantes. Adentrará em aspectos polêmicos relacionados às instituições que, de fato, são empresariais e que procuram burlar a legislação em benefício de seus instituidores, os quais amealham patrimônio em função da imunidade usufruída indevidamente, alcançando o enriquecimento ilícito.

Por conseguinte, serão analisados e elucidados fatos inerentes à suspensão da fruição da imunidade tributária pelas instituições que descumprem os requisitos dispostos no Código Tributário Nacional.

Ao final serão abordados os aspectos relativos às consequências decorrentes da extinção de uma entidade sem fins lucrativos concernentes à destinação de seu patrimônio.

⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 15 out. 2017.

⁵ BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 18 out. 2017.

A pesquisa dar-se-á através de levantamento doutrinário/bibliográfico, de carácter multidisciplinar, por meio de livros, artigos, pesquisas em sites da internet, teses, dissertações e jurisprudências dos tribunais superiores.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Diversos são os conceitos apresentados pelos estudiosos do tema, cada um com suas peculiaridades. Em que pese à importância dos ensinamentos trazidos pelos mais diversos juristas e estudiosos, optou-se por apresentar algumas definições que evidenciam a singularidade deste instituto, cuja finalidade demonstra que ao elaborar o Texto Originário estabelecendo as imunidades, o legislador teve a intenção de proteger valores primordiais prestigiados na Carta Constitucional e assegurar as liberdades individuais estabelecidas pela própria Constituição.

Aires F. Brito e Paulo Ayres Brito,⁶ ao discorrerem sobre o tema, citam Aliomar Baleeiro, o primeiro a entender a imunidade como uma limitação ao poder de tributar, e comungam do seu posicionamento ao afirmarem que as imunidades tributárias:

[...] consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles. Em outras palavras, não concede competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. As imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência, configuram as mais importantes “limitações constitucionais ao poder de tributar” como indelevelmente batizadas por Aliomar Baleeiro.

A Douta Regina Helena Costa critica os conceitos que apresentam a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar e como exclusão ou supressão da competência tributária. Classifica o primeiro conceito como vago, visto que a expressão abrange outras categorias que não se confundem com a imunidade. Em relação ao segundo, alude que transmite a ideia de que a competência existia e foi afastada, entretanto, entende que esta competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune. Assim, apresenta a imunidade como sendo a exoneração presente na constituição, que se reveste como norma impeditiva, conferindo direito público subjetivo, nos seguintes termos:⁷

⁶ BARRETO, Aires F., Barreto, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2001, pág. 11.

⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 3ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, pág. 43 e 49.

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Já Paulo de Barros Carvalho,⁸ concebe a imunidade como sendo a incompetência das pessoas políticas de direito interno que alcança situações específicas, conceituando como sendo:

[...] A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expandir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Há vários outros conceitos formulados por juristas de renome sobre o assunto que fornecem importantes subsídios para o estudo do tema e evidenciam a dimensão e a importância da imunidade para a sociedade e o Estado Democrático de Direito. Essas definições possuem semelhanças e divergências, contudo, todas reconhecem ser a imunidade um instituto de grande relevância para a coletividade em diversos aspectos, desonerando pessoas e objetos e privilegiando as atividades cuja ineficiência dos serviços públicos é constante e crescente.

Ao tratar sobre essa exceção constitucional Sacha Calmon Navarro Coelho⁹ indica que as atividades exercidas pelas instituições de educação possuem fins “...elevados, nobres, e, de certa forma, emparelham com as finalidades de deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação *lato sensu*”.

Esta imunidade fundamenta-se na preservação e no fortalecimento de valores e princípios que o Estado busca resguardar, pois a instituição de impostos poderia tolher esses direitos. A imunidade concedida às instituições educacionais sem fins lucrativos objetiva estimular o exercício da atividade basilar, realizada precipuamente pelo Estado, e tem o condão de proteger e conferir efetividade às normas constitucionais que tratam dos direitos à educação e à cultura, direitos esses que asseguram ao cidadão o acesso ao conhecimento, à formação do pensamento crítico e proporcionam capacitação para exercer uma atividade profissional que lhe propicie condições de vida digna, e, nesse aspecto, a imunidade busca

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 195.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**, Ed. Forense, 1990, p. 350.

concretizar o grande princípio constitucional e um dos fundamentos da nossa República Federativa, a dignidade humana.

Nessa perspectiva, tratando sobre os direitos fundamentais e a dignidade humana, o professor Rogério Alcoforado ensina que os direitos fundamentais:¹⁰

[...] são direitos resultantes de um processo de conquistas históricas, que se anuncia com características diferenciadas, na medida em que não deve servir a interesses seletivos, e são preenchidos de carga valorativa que os identificam com a noção de dignidade humana.

Regina Helena Costa,¹¹ por sua vez, salienta que as imunidades tributárias são direitos fundamentais de primeira geração, em função dos valores que protegem, e por apresentarem atributos do regime jurídico desses direitos, possuindo também *status* de cláusula pétrea.

O Supremo Tribunal Federal, quando julgou ADI 939, em 15/12/93, alusiva à Ementa Constitucional 3 de 1993, que instituía o IPMF, estabelecendo que este não seria alcançado por determinadas imunidades e princípios constitucionais, posicionou-se na mesma direção, conforme pode ser verificado no trecho do voto proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence e do voto do relator, Min. Sydney Sanches, que ao final retificou parcialmente o seu voto, passando a considerar as imunidades como cláusulas pétreas:¹²

É que, ainda que não se trata tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas, na alínea b, “aos templos de qualquer culto”, na letra c, ao ‘patrimônio, rendas ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos’, e, na letra d, a ‘livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão’, constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdade e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante.

[...]

A dificuldade que tive, para considerar inconstitucional a referência ao inciso VI, de modo a abranger também as alíneas “b”, “c” e “d” (e não apenas a alínea “a”), foi por não ver em tais alíneas (“b”, “c” e “d”) garantias de contribuinte, mas, sim, imunidades tributárias, que não estariam em princípio protegidas pelas cláusulas pétreas do inc. IV do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal. Vejo, porém, que a maioria não tem dificuldade em considerar tais imunidades como garantias. E, desde

¹⁰ ALCOFORADO, Rogério Emiliano Guedes. **Uma Breve História dos Direitos Fundamentais**: do esboço teórico ao mundo real. Mossoró: Eduern, 2017, CD-ROM, p. 37.

¹¹ COSTA, Regina Helena. *Ibidem*. p. 90.

¹² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 939, Relator: Min. SYDNEY SANCHES. Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993. Dj. 18/03/1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em 06 jun. 2018.

que se encare tais imunidades como garantias de quem não deve ser contribuinte, a cláusula pétrea há de ser observada, também quanto a elas.

Inobstante existirem decisões proferidas pela Corte Suprema que divergem sobre o aspecto das imunidades serem cláusulas pétreas, como é o caso do Julgamento da ADI 3105 de 2004,¹³ relativa à inconstitucionalidade da Ementa Constitucional 41 de 2003, que sujeitava os proventos de aposentadorias e pensões dos servidores públicos à incidência de contribuição previdenciária, no qual foi mencionado inexistir norma de imunidade tributária absoluta, há diversas decisões proferidas que definem as imunidades no mesmo sentido da ADI 939 de 1993, sendo exemplo o julgamento do Recurso Extraordinário 636.941RS,¹⁴ conforme se verifica no trecho do voto do relator:

A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. **As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais**, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário. (Grifos acrescidos).

Logo, é decorrência lógica que a imunidade direcionada constitucionalmente às instituições de educação tem o condão de tutelar as instituições de direito privado que exercem atividade social relevante, pois estas contribuem com o Estado na consecução de seus objetivos sociais, protegendo direitos e garantias fundamentais relacionados à educação, à cultura e à dignidade humana.

A imunidade não se confunde com a isenção, apesar de que ambos os institutos promovem a exoneração tributária e de o legislador constitucional, por atecnia, assim denominá-la em alguns artigos do Texto Maior. As isenções são instituídas e disciplinadas em normas infraconstitucionais. Por outro lado, a exceção prevista constitucionalmente é uma imunidade, e, ainda que o legislador tenha assentado termo diferente esse é seu pressuposto, e não poderá ser alterada por Lei Ordinária. Partindo dessa perspectiva, vislumbra-se que as imunidades tributárias não podem ser estatuídas por norma infraconstitucional, sendo, portanto, um rol exaustivo contido na Constituição Federal.

¹³ BRASIIIL. **Supremo Tribunal Federal**. AD 3105, Relator Originário: Min. ELLEN GRACIE, Relator p/ Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004. Dj. 18/02/2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>>. Acesso em 07 jun. 2018.

¹⁴ BRASIIIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 636.941 RS, Relator: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014. Dje. 4/04/2014. Disponível em: :<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480f>>. Acesso em 06 jun. 2018.

Outro aspecto diferenciador é que a imunidade limita a competência, não chegando a existir fato gerador do tributo, já a isenção ocorre no plano da incidência, há o fato gerador do tributo, entretanto, ocorre a dispensa legal do seu pagamento.

A história nos mostra que a imunidade tributária foi contemplada em várias Constituições brasileiras anteriores, ainda que nestas não houvesse a expressão imunidade, termo esse construído pela doutrina. Assim, de acordo com as lições de Regina Helena Costa,¹⁵ a manutenção de benefícios essenciais à sobrevivência humana na Constituição de 1824, os quais não poderiam ser suprimidos, já evidenciam as raízes das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro.

Daí por diante as Constituições seguintes sempre estabeleceram expressamente imunidades tributárias. Contudo, foi apenas a partir da Constituição de 1934 que houve a previsão de imunidade tributária para estabelecimentos educacionais, sendo disposto em seu artigo 154 que¹⁶ “Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo.” A expressão isento, em verdade, enquadra-se como imunidade, tal como esclarecido em linhas anteriores. A dicção do artigo trazia uma vedação mais ampla do que as que seriam estabelecidas nas Constituições seguintes, pois estabelecia a vedação em relação a quaisquer tributos e não apenas aos impostos.

Na Constituição de 1937, as imunidades relacionadas à educação foram suprimidas, voltando a ser positivadas no Texto da Constituição de 1946, sendo estabelecida, no artigo 31, V, “b”, a proibição aos entes políticos de lançarem impostos sobre instituições educacionais, desde que suas rendas fossem aplicadas de forma integral no País e nos fins institucionais.¹⁷ Percebe-se aqui que já há o estabelecimento de condições para que a instituição possa usufruir da imunidade tributária, condições que, conforme analisaremos mais adiante, também estão previstas em nosso atual Texto Fundamental. A instituição teria que, necessariamente, aplicar a totalidade de suas rendas em seus objetivos institucionais e dentro do país. Ademais, foi reduzido o campo da imunidade, passando a ser apenas em relação aos impostos.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 houve a reformulação do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, deixando os dispositivos muito semelhantes ao estabelecido atualmente. O artigo 2º, II, “c”, da referida emenda vedava aos entes

¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Ibidem*. p. 34.

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 04 jun. 2018.

¹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 04 jun. 2018.

federados cobrar impostos sobre e o patrimônio, a renda ou serviços de instituições de educação e trazia, na parte final, a previsão de que deveriam ser observados os requisitos fixados em lei complementar. Verifica-se, portanto, que as condições expressas relacionadas à aplicação das rendas, foram suprimidas do Texto Constitucional, dando vez à frase “observados os requisitos fixados em lei complementar”¹⁸. Essa Lei Complementar viria a ser o atual Código Tributário Nacional, que reformulou todo o sistema tributário nacional, tendo sido editado em 25 de outubro de 1966 e entrado em vigor a partir de 1º de janeiro de 1967. O Código Tributário Nacional foi editado como Lei Ordinária, sendo, entretanto, recepcionado pela Constituição de 1988 com o *status* de Lei Complementar.

A Constituição de 1967 estabelecia a imunidade para instituições educacionais no artigo 20, III, “c”, o texto teve pequenas mudanças em relação à Constituição anterior, a vedação passou a ser em relação a “criar impostos”, substituindo a expressão anterior, que proibia “cobrar impostos”. Além disso, no novo texto, a instituição deveria atender aos requisitos da Lei (Ordinária) e não mais da Lei Complementar, como se previa anteriormente.¹⁹ Em 1968, foi decretado o Ato Institucional nº 5 de 13 de dezembro 1968,²⁰ tendo praticamente o mesmo conteúdo existente no Texto Constituição de 1967.

Por último, houve a elaboração da nossa atual Constituição, promulgada em outubro de 1988, após o fim da ditadura militar, período de grandes turbulências e desmandos no cenário nacional. É certo que com o advento da Constituição Cidadã instituiu-se o Estado Democrático de Direito, baseado em direitos fundamentais.

A imunidade constitucional tributária relativa às instituições de educação sem fins lucrativos está alicerçada no artigo 150, Inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988 e estabelece barreiras para a atuação dos entes políticos tributantes, impondo-lhes limites no que tange à cobrança de impostos sobre estas instituições que atuam em colaboração com o Estado sem possuir a finalidades lucrativas, é a chamada limitação ao poder de tributar. A

¹⁸ Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

IV - cobrar impostos sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. Brasil. **Emenda constitucional nº 18 de 1º de dezembro 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 05 jun. 2018.

¹⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 05 jun. 2018.

²⁰ BRASIL. **Ato Institucional nº 5 de 13 de dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-05-68.htm>. Acesso em 05 jun. 2018.

exoneração concedida às referidas instituições é apresentada de forma muito clara na Carta Magna, evidenciando, assim, a intenção do legislador constituinte em conferir proteção às citadas instituições que atuam em caráter colaborativo com o Estado, vejamos:²¹

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

[...]

VI- instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

Da análise do artigo acima resta nítido que, além de delimitar a incompetência tributária dos entes federativos para instituir impostos, o legislador constituinte anuncia a existência de direito subjetivo endereçado às instituições sem finalidades lucrativas que se proponham a propagar a atividade educacional. De acordo com a boa doutrina, esta exoneração classifica-se como imunidade subjetiva por ser estabelecida em razão da condição de determinadas pessoas, ou seja, a exceção atrela-se à natureza jurídica ou papel desempenhando na sociedade.

Dessa forma, as instituições de educação que se enquadrarem nos pressupostos estabelecidos no artigo acima reproduzido e atenderem aos requisitos legais obrigatórios não necessitarão pagar os impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades educacionais privadas.

Contudo, para usufruir da imunidade tributária não é suficiente que a instituição desenvolva a atividade educacional, ela também precisa não possuir finalidades lucrativas, é o que frisa o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, de forma que é condição para ser albergada pelo direito constitucional à imunidade, a finalidade não lucrativa. Em verdade, o que não pode ser distribuído é o *superávit*, caso seja alcançado.

Uma instituição sem fins lucrativos é aquela que não objetive distribuir seus resultados e também não pretenda retornar o patrimônio aos seus instituidores.²² Esse também é o entendimento do tributarista Hugo de Brito Machado:²³

²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm>. Acesso em 15 out. 2017.

²² BARRETO, Aires F.; BARRETO, *Op. cit.* p. 17.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. Rer. Atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros, 2016. p. 293.

Não ter fins lucrativos não significa de modo nenhum ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Deve restar cristalino que as instituições sem fins lucrativos podem sim alcançar resultados positivos, auferir superávit em suas operações, o que é de fundamental importância para que consigam realizar a contento suas atividades, remunerar seus empregados e manter toda a sua organização com serviços de qualidade. Esse deve, inclusive, ser um fim a ser buscado, haja vista que os recursos financeiros possibilitarão o cumprimento, de forma mais efetiva, dos objetivos sociais e da sua finalidade educativa.

Importa destacar que para uma instituição educacional obter a exoneração tributária não necessita oferecer serviços gratuitos para a sociedade. A cobrança de mensalidades é perfeitamente admitida e não tem o condão de descaracterizar a finalidade não lucrativa. O cerne da exoneração não está na obtenção de receitas, mas na forma estas como são aplicadas. As decisões proferidas nos tribunais superiores apontam para a mesma conclusão, conforme trecho da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.²⁴

Ementa

TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE – IPTU – ENTIDADE EDUCACIONAL ESTRANGEIRA.

1. O artigo 150, VI, c, da CF deve ser interpretado em combinação com o art. 14 do CTN, expressamente recepcionado no ADCT (art. 34 § 5º).

2. A imunidade, como espécie de não incidência, por supressão constitucional, segundo a doutrina, deve ser interpretada de forma ampla, diferentemente da isenção, cuja interpretação é restrita, por imposição do próprio CTN (art. 111). 3. Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (art. 205 CF). 4. **A cobrança de mensalidades não descaracteriza a entidade imune senão há distribuição de rendas, lucro ou participação nos resultados empresariais.** 5. Entidade que, gozando da imunidade há mais de quarenta anos, não está obrigada a recadastrar-se, ano a ano, para fazer jus ao benefício constitucional. 6. Recurso ordinário improvido. (grifos acrescidos).

Ressalte-se ainda que, conforme dispõe o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, transcrito em linhas anteriores, a limitação imposta aos entes federados recai apenas sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às suas finalidades essenciais. O texto restringe a exceção constitucional, afirmando que tais instituições não podem ser beneficiadas

²⁴ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Ordinário 31 2003/0228372-0 BA, Relator: Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 05/05/2004. Dj. 02/08/2004 Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19519113/recurso-ordinario-ro-31-ba-2003-0228372-0/inteiro-teor-19519114>>. Acesso em 06 jun. 2018.

com a imunidade tributária sobre os rendimentos, bens e direitos que amealhar provenientes de receitas não relacionadas às atividades educacionais.

Por outro lado, há de se salientar que, se a receita da atividade subsidiária à educação exercida pela instituição for revertida integralmente para a consecução da atividade fim, a entidade educacional gozará da imunidade tributária também sobre os valores decorrentes da atividade secundária. Logo, a instituição de educação sem fins de lucros que auferir receitas decorrentes de aluguéis ou vendas de imóveis, vendas de produtos escolares ou outros, estacionamento ou outras prestações de serviços, que não descaracterizem a sua atividade principal como educacional, e destinar tais receitas em prol de seus objetivos institucionais terá a exoneração tributária também para essas receitas e não precisará pagar impostos em função da proteção constituída pela imunidade conferida constitucionalmente, desde que cumpra os requisitos legais. Esse tem sido o entendimento da jurisprudência pátria, que também tem consignado que a proteção da imunidade tributária recai, inclusive, sobre rendimentos de aplicações financeiras, como claramente se verifica da decisão do Supremo Tribunal Federal.²⁵

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DECIDIDOS MONOCRATICAMENTE. AUSÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO DO AGRAVO PREVISTO NO ART. 557, § 1º, DO CPC. INSTÂNCIA RECURSAL NÃO ESGOTADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 281/STF. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. O agravo é inadmissível quando interposto contra decisão suscetível de impugnação na via recursal ordinária. O esgotamento da instância é condição de acesso à via do apelo extremo. Precedentes: AI 670.775- AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJe 17.4.2009 e AI 713.039- AgR- ED, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma, DJe 25.9.2009. 2. Deveras, não foi interposto o agravo previsto no art. 557, § 1º, do CPC, contra decisão monocrática proferida nos embargos de declaração. 3. Incidência da Súmula n. 281/STF: É inadmissível o recurso extraordinário, quando couber na justiça de origem, recurso ordinário da decisão impugnada. 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA INSTITUIÇÃO DEDICADA À ASSISTÊNCIA SOCIAL – ARTIGO 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN LEI Nº 9532 /1997 - EXCLUSÃO DA IMUNIDADE DOS RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS - VIGÊNCIA SUSPENSA. 1. A Constituição Federal assegura imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às suas finalidades essenciais, desde que sejam cumpridos os requisitos contidos no art. 14 do CTN. 2. **O parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição, ao determinar que a imunidade**

²⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. AG. REG. no Agravo de Instrumento 740563 SP Relator: Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 02/04/2013. DJe-077 PUBLIC 25-04-2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23108456/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai740563-p-stf>> Acesso em 15 out. 2017. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23108456/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-740563-sp-stf>>. Acesso em 15 out. 2017.

concerne apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais, não exclui os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras que são vertidos aos objetivos da própria entidade, como ocorre com a renda auferida a partir das suas atividades assistenciais, ou mesmo da comercialização de seus bens.

3. A imunidade não é restrita apenas à renda decorrente do objeto social da entidade, mas sim toda aquela auferida de forma regular visando resguardar o seu patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação, como ocorre com as aplicações financeiras.

4. O art. 12, § 1º da Lei nº L. 9.532/97, lei ordinária, excluiu da imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

5. Ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, que determina competir à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

6. A imposição tributária também estaria tributando o patrimônio da entidade, o que é vedado pela Constituição Federal, porquanto as aplicações financeiras não têm a finalidade de auferir lucros, mas sim de resguardar o patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação.

7. O dispositivo teve sua vigência suspensa por força de decisão proferida em Medida Cautelar na ADIN nº 1802.

5. Agravo Regimental a que se nega provimento. (Grifos acrescidos).

Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula vinculante nº 52,²⁶ cujo teor é o que segue:

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.

As decisões judiciais mais recentes caminham no sentido de que até os imóveis vagos e terrenos não utilizados devem ser albergados com a imunidade tributária. Parte-se do mesmo pressuposto dos demais casos: os serviços relevantes desenvolvidos por essas instituições. Também têm sido recorrentes as decisões a favor de imunizar todas as rendas auferidas pelas instituições educacionais sem fins lucrativos, desde que estas se revertam integralmente para as finalidades essenciais da pessoa imune, como já explicitado, conforme ementa do acórdão que segue.²⁷

²⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula Vinculante nº 52. In:_____. Súmulas vinculantes. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudencia SumulaVinculante](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudencia%20SumulaVinculante). Acesso em 15 out. 2017.

²⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Rel. Min. ROBERTO BARROSO Primeira Turma, julgado em 28/10/2014. DJe 13-11-2014. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IMUNIDADE+E+IMMOVEIS+VA GOS%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y75h6f8p](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IMUNIDADE+E+IMMOVEIS+VA%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y75h6f8p). Acesso em 07 Jun. 2018.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.

Entretanto, para que as instituições tenham legitimidade para usufruir a exoneração constitucional estas devem observar os requisitos previstos em Lei Complementar. Logo, resta pacificado tanto na doutrina como em jurisprudências, em conformidade com disposto no artigo, 146, II, da Constituição Federal,²⁸ que compete à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, que a norma infraconstitucional competente para indicar tais requisitos é a Lei Complementar, notadamente o Código Tributário Nacional - Lei 5.172/66, norma editada como Lei Ordinária anteriormente à promulgação da atual Carta Magna, sendo por ela recepcionada como Lei Complementar, como já mencionado neste estudo.

Nesse aspecto, torna-se evidente que a Lei Ordinária não poderá estabelecer requisitos que condicionem o gozo da imunidade tributária, se forem editadas com tal finalidade, não há dúvidas de que se tornarão inconstitucionais, e inservíveis ao fim pretendido.

Nesse diapasão, depreende-se que a norma constitucional que consigna à imunidade para as instituições de ensino não possui eficácia plena, é norma de eficácia limitada, haja vista a necessária integração mencionada na Constituição. Trata-se, portanto, de uma imunidade condicionada, tanto pelo fato de que precisam ser observados requisitos previstos em Lei Complementar para a sua fruição, como também porque, imperiosamente, não podem ter fins de lucrativos.

3 INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS

A doutrina vem considerando que o termo Instituição, empregado na Lei Maior, refere-se à entidade que preencher os requisitos dispostos em Lei e que realizar a finalidade pública a qual se destina, independentemente da forma como for organizada.²⁹ Para Roque

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15 out. 2017.

²⁹ WEIDLICH, Maria Paula Farina. **Imunidade Tributária das instituições sem fins Lucrativos**. São Paulo: Editora MP, 2005. p. 19.

Antonio Carraza,³⁰ a expressão Instituição designa pessoas jurídicas constituídas com a finalidade social de servir ao bem comum e atender às finalidades públicas.

Para Gilberto Ulhôa Canto, citado por Zica,³¹ as instituições destinam-se, precipuamente, a realizar funções próprias de Estado, pois leciona que:

As ‘associações ou corporações’, como as empresas em geral, são organizações com o propósito de servir aos interesses materiais de seus criadores, ao passo que as ‘instituições’, se caracterizam pela inexistência desse tipo de interesse por parte do(s) instituidor(es), destinando-se, antes à colimação de finalidades do interesse de terceiros ou ao desempenho, complementar ou substantivo, de funções que na sua essência são próprias do Estado.

A educação está amplamente prevista no ordenamento jurídico brasileiro, sendo um dos direitos sociais assegurados ao cidadão, conforme dispõe o artigo 6º da Constituição Federal, devendo ser estimulada e incentivada pela sociedade e pelo Estado, tal como preceituam os artigos 205 e 208 do Texto Maior.³²

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família será promovida e incentivada com colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. [...]
Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:
I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria.

Em verdade, os artigos destacados denotam a importância da educação para uma nação por ser uma atividade que transforma vidas, estando diretamente relacionada à evolução social, cultural e política de qualquer povo. As instituições sem fins lucrativos que exercem a atividade educacional cumprem seu papel auxiliando o Estado, proporcionando conhecimento, cultura e educação à sociedade. Abrangem as instituições que exerçam o ensino regular e também atividades profissionalizantes, culturais, literárias, pesquisas, todas com a finalidade de desempenhar o nobre papel de educar que lhes foi confiado pelo Estado.

A educação propicia a construção de uma sociedade alicerçada em valores que estimulam desenvolvimento de uma nação, uma sociedade justa, que busca o bem de todos.

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001 p. 631.

³¹ CANTO, 1984, *apud* ZICA, p. 79. ZICA, Viviane Angélica Ferreira. **Imunidade Tributária às Contribuições Sociais das instituições de Educação Particulares sem Finalidade Lucrativa**. Dissertação (Curso de Direito) Faculdade Milton Campos 2009. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/u/201503/vivianeferreirazicaimunidadecontribuicoessociasinstituicoeseduacaoparticularesfinalidadelucrativa.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

³² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15 out. 2017.

Em conformidade com o artigo 208 do Texto Maior, para que haja a efetividade desse direito o Estado deverá garantir: a) educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria; b) progressiva universalização do ensino médio gratuito; c) atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; d) educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade; e) acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; f) oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; e g) atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

Cabe ao Estado proteger a liberdade de atuação das pessoas jurídicas de direito privado que exercem a atividade educacional em benefício da coletividade. A imunidade tributária destinada às instituições educacionais sem fins lucrativos pretende alcançar as entidades privadas que objetivam contribuir com a coletividade exercendo serviços relevantes e imprescindíveis à sociedade. Podem ser constituídas, por exemplo, sob a forma de Fundação, Associação, Organizações Sociais, Organizações da Sociedade Civil. As instituições sem fins lucrativos, por não realizarem atividade empresarial, têm seus atos constitutivos arquivados no Registro Civil das pessoas jurídicas.

4 REQUISITOS LEGAIS DE ATENDIMENTO CONTINUADO: DESCUMPRIMENTO E SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Em que pese a imunidade ser condicionada à não distribuição de lucros, o Texto Constitucional também indica, consoante já exposto, na parte final da alínea “c” do inciso VI, do artigo 150, a existência de requisitos a serem observados para que a instituição seja legítima beneficiária da imunidade tributária. Esses requisitos estão previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, combinado com o parágrafo 1º do artigo 9º do mesmo Código. Desse modo, importa verificar o que estabelecem esses dispositivos.³³

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV - cobrar imposto sobre:

³³BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 out. 2017.

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação** e de assistência social, **sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;**

[...]

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

[...]

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

I) não distribuírem qualquer parcela do 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 a sua exatidão.

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

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

Percebe-se que o legislador originário ao dispor acerca da necessidade de atendimento aos requisitos legais, atrelados às condições mencionados na própria Constituição, pretendia evitar que a imunidade tributária fosse utilizada com fim diverso do intento constitucional. Em síntese, as instituições educacionais para obterem a exoneração de impostos que englobam apenas o patrimônio, a renda e os serviços, terão que atender aos seguintes requisitos: não ter fins lucrativos, não distribuir lucros, aplicar o seu *superávit* no País e integralmente na manutenção dos seus objetivos institucionais e manter sua escrituração contábil de forma adequada e regular.

Como se observa da redação do artigo 14 do CTN, a entidade deve atender aos requisitos estabelecidos em Lei, como expressamente determina a Lei Suprema, de modo que a exceção constitucional somente haverá de ser observada pelo ente político tributante se constatada a presença dos requisitos constantes no Código Tributário Nacional.

Os requisitos estão claramente elencados nos incisos de I a III do artigo 14, e no parágrafo 1º do artigo 9º do Código Tributário Nacional³⁴ e devem ser atendidos, sob pena de ocorrer a suspensão da fruição da imunidade pela autoridade tributária competente,

³⁴BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 out. 2017.

relativamente ao período em que for constatado o não cumprimento dos requisitos condicionantes.

O primeiro requisito disposto no inciso I do artigo 14³⁵ diz respeito à não distribuição do patrimônio ou de suas rendas pela instituição, a qualquer título. O legislador está, portanto, procurando proteger o patrimônio que pertence à sociedade e não aos associados ou instituidores da entidade educacional. A imunidade destinada à instituição é para que possa investir em suas finalidades educativas, melhorar sua estrutura e sua qualidade de ensino, ofertar seus serviços a um grupo maior de pessoas, atendendo aos nobres fins educacionais, esse é o objetivo de não pagar os impostos. A distribuição do patrimônio de qualquer entidade de educação imune consiste em infração à legislação tributária, que proporciona o enriquecimento ilícito a seus diretores, ou de quem vier a se apropriar indevidamente desse patrimônio. Além disso, poderá ser caracterizada, em tese, como crime contra a ordem tributária.

Destaque-se, mais uma vez, que não há impedimentos em relação à obtenção de lucros, que no caso das instituições sem fins lucrativos denominam-se *superávit*. A proibição refere-se à destinação do *superávit* obtido, uma vez que a Lei deixa muito claro que não é permitida a distribuição de parcelas de suas rendas ou de seu patrimônio, a qualquer título. Esses recursos não podem ser revertidos para os diretores, fundadores, associados ou instituidores, pois não lhes pertence. Devem sim ser revertidos para a instituição, de forma que ela continue a exercer as suas atividades fins, o que resultará em benefícios em prol da coletividade.

Nesse sentido, importa ressaltar que o pagamento de salários a diretores empregados, que efetivamente laborem na instituição, e que também sejam instituidores ou associados das entidades não será considerado distribuição de lucros, desde que os valores sejam razoáveis e estejam de acordo com o praticado no mercado.

É pertinente observar que podem ser considerados como distribuição de patrimônio ou rendas pagamentos de despesas pessoais dos diretores, a compra de bens imóveis, móveis ou veículos em nome da instituição, mas que, efetivamente, sejam usados e pertençam aos instituidores/associados.

Outro aspecto que poderá ser tomado como indiciário da distribuição de patrimônio para os instituidores é a constatação, mediante análise contábil e fiscal, da existência de

³⁵BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 out. 2017.

retiradas de numerários da instituição, sem haver os documentos probantes que identifiquem o uso dado aos numerários, bem como o registro de pagamentos efetuados sem existir documentos que comprovem os destinatários e a utilização dada aos valores, de forma que, não se provando que os recursos foram utilizados para a consecução dos objetivos institucionais da entidade, poderá dar ensejo à presunção de utilização ilícita, de modo que o ônus da prova em contrário passará a ser da instituição.

O Segundo requisito está no inciso II do mesmo artigo 14 do Código Tributário Nacional e determina que a instituição de educação que seja albergada pela imunidade tributária deverá aplicar os recursos integralmente na manutenção de seus objetivos institucionais e no país. Trata-se de dispositivo que segue a lógica da imunidade, pois esta é concedida justamente para que a instituição invista na atividade essencial que é a educação, que ela colabore com o Estado, visando ao desenvolvimento da sociedade em que estiver inserida. Aplicando os recursos nos objetivos estabelecidos em seus estatutos sociais, a instituição estará revertendo-os para a sociedade, pois esta sempre será a real destinatária da proteção consagrada constitucionalmente.

Frise-se que a instituição educacional que goze da imunidade não deverá aplicar recursos em participações societárias de empresas que pertençam aos seus diretores/associados ou a estas conceder empréstimos. Esse tipo de procedimento, na maioria das vezes é efetuado com fins escusos, sendo praticados por meio de dolo, fraude ou simulação, com o objetivo de transferir recursos da instituição para pessoas naturais, acarretando o enriquecimento ilícito dos beneficiários, sendo muito provável, que a fiscalização tributária entenda tratar-se de desvio de finalidade, visto que os recursos devem se prestar aos objetivos institucionais da entidade e não servir aos interesses dos seus diretores, associados e terceiros. No entanto, será sempre possibilitada a defesa para que a instituição faça prova em contrário, nessas circunstâncias, devem ser apresentados documentos hábeis e idôneos para comprovar a possível licitude das operações.

Já o terceiro requisito, é de natureza instrumental e determina que a instituição deve manter a contabilidade em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão. A entidade deverá manter sua escrita contábil em livros revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas, que possibilitem à fiscalização analisar se suas despesas e receitas estão em conformidade com o que se espera para uma instituição que usufrua da imunidade tributária. É a análise da contabilidade e de seus documentos probantes o principal instrumento para se constatar se a instituição está cumprindo os outros dois requisitos constantes dos incisos I e II. Mediante o exame contábil será viabilizado identificar possíveis

distribuições de resultados diretamente, ou de forma indireta, sob a roupagem de pagamentos efetuados a terceiros ou salários demasiadamente elevados e fora do padrão, suprimentos ilegais de caixa, dentre outros.

Destaque-se também, que “escrituração revestida de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”, deverá ser uma escrituração uniforme, efetuada mediante registros cronológicos de todos os fatos contábeis. Registros que devem ser suportados por documentos idôneos capazes de garantir sua exatidão. Tanto os livros quanto os respectivos documentos probantes da instituição devem ser conservados em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contados da data do fato gerador, ou enquanto existirem ações que lhes sejam pertinentes, e apresentados à fiscalização quando solicitados.

Outro importante aspecto a ser considerado é que a não apresentação ou a inexistência dos documentos que suportem os lançamentos contábeis efetuados também podem configurar fraude e simulação contábil, objetivando a distribuição de resultados. Isso porque toda e qualquer escrita contábil deve estar suportada por documentos idôneos que comprovem a movimentação contábil e financeira da entidade. A contabilidade que não possua documentação suporte para comprovar a veracidade de seus registros poderá ser considerada uma contabilidade simulada, e, portanto, inexata, o que desatende ao requisito constante no inciso III do artigo 14 do Código Tributário Nacional, acima transcrito.

Sobre tais requisitos discorreu Hugo de Brito Machado³⁶ afirmando que:

O meio para comprovar o cumprimento dessas exigências legais é a escrituração contábil. Daí a exigência do inciso III do art. 14 do CTN, de cunho meramente instrumental.

Os requisitos estabelecidos no CTN para o gozo da imunidade em foco são todos de atendimento continuado. Se a qualquer época deixam de ser observados, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Diversas decisões judiciais têm ratificado a importância e a obrigatoriedade do atendimento aos requisitos legais para a fruição da imunidade tributária pelas instituições educacionais sem fins lucrativos, a exemplo do julgado da primeira turma do Tribunal de Justiça do Distrito Federal:³⁷

E M E N T A

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Ibidem.* p. 294.

³⁷ BRASIL. **Tribunal de Justiça do distrito Federal e Territórios.** Apelação Cível nº 20100111805216 DF 0031619-82.2010.8.07.0015 Relator:Desembargador FLAVIO ROSTIROLA, 1ª Primeira Turma Cível, julgado em 25/06/2014. DJe- 03/07/2014 Disponível em: <tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia /125929845/apelacao-civel-apc-20100111805216-df-0031619-8220108070015/inteiro-teor-125929926#>. Acesso em 20 out. 2017.

DIREITO TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DISCUSSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. **INSTITUIÇÃO DE ENSINO EDUCACIONAL**. PEDIDO ADMINISTRATIVO INDEFERIDO. **EXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL E DIVISÃO DE LUCROS**. PERÍCIA CONTÁBIL QUE NÃO AFASTA PONTUALMENTE OS INDÍCIOS APRESENTADOS ADMINISTRATIVAMENTE. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 14 DO CTN. IMUNIDADE NÃO RECONHECIDA.

1. A imunidade tributária, diferentemente do instituto jurídico da isenção, constitui verdadeiro limite ao poder de tributar, na medida em que inibe a própria competência constitucional do Ente Político, que fica impedido de instituir o tributo em determinadas situações fáticas ou jurídicas descritas no texto constitucional.

2. Para fins de reconhecimento de imunidade tributária de instituição educacional em relação ao seu patrimônio, renda e serviços, com fundamento no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, faz-se mister a comprovação de todos os requisitos previstos no art.14 do CTN.

Apelação 20100111805216APC

3. Não se deve confundir ausência de qualquer fim lucrativo com proibição de obtenção de superávit financeiro. O inciso I do art. 14 do CTN diz respeito ao impedimento de distribuição de excedentes entre os sócios, diretores, gerentes ou quaisquer outras pessoas, sob pena de configuração de finalidade lucrativa e revogação da imunidade tributária. 4. Não há como reconhecer a imunidade tributária de instituição educacional quando existentes inúmeros indícios não justificados de confusão patrimonial e distribuição de superávit, tendo em vista a comprovação, em sede administrativa, de que vários gastos pessoais dos integrantes da diretoria foram custeados com verbas da instituição, desrespeitando a condição descrita no inciso I do art. 14 do CTN.

5. Preliminar rejeitada. Apelo provido.

Apelação 20100111805216APC

ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores da 1ª TURMA CÍVEL do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, FLAVIO ROSTIROLA - Relator, TEÓFILO CAETANO - Revisor, SIMONE LUCINDO - 1º Vogal, sob a presidência da Senhora Desembargadora SIMONE LUCINDO, em proferir a seguinte decisão: CONHECER, REJEITAR A (S) PRELIMINAR (ES) E, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO, UNÂNIME, de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas. (grifos acrescidos).

A imunidade tributária não afasta a exigência do cumprimento das obrigações acessórias. A obrigação tributária acessória nasce com a legislação tributária, sendo esta qualquer situação que impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal, segundo menciona o artigo 115 do Código Tributário Nacional.³⁸ Por meio do parágrafo primeiro do artigo 9º do Código Tributário nacional foi estabelecido que, mesmo as instituições imunes, devem cumprir as obrigações relativas à responsabilidade pela retenção e recolhimento de impostos, que forem legalmente atribuídas e também devem cumprir todas as obrigações que lhes forem impostas pela legislação. Portanto, as entidades abrangidas pela

³⁸ BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 out. 2017.

imunidade tributária não estão dispensadas de emitir notas fiscais, escriturar livros ou apresentar declarações instituídas pela legislação tributária, procedimentos que têm por finalidade auxiliar a Administração Tributária em seu papel fiscalizador.

De acordo com o disposto no artigo 194 do Código Tributário Nacional e seu parágrafo único,³⁹ as autoridades tributárias, possuem competência e poderes para proceder às fiscalizações sobre todas as pessoas jurídicas, inclusive as que gozem de imunidade. A fiscalização tem como objetivo verificar se as condições e os requisitos legais obrigatórios para que a entidade possa usufruir da imunidade estão sendo cumpridos.

Como já citado neste estudo, as instituições sem fins lucrativos têm que atender aos preceitos legais e constitucionais condicionantes à fruição da imunidade tributária. Caso contrário, poderá haver a suspensão do gozo pela autoridade tributária competente, pois, conforme dispõe o parágrafo 1º do artigo 14 do Código Tributário Nacional, constatado o não atendimento a qualquer dos requisitos legais, poderá a autoridade tributária descaracterizar a imunidade tributária e suspender a fruição da imunidade. A suspensão deverá ocorrer por meio de procedimento fiscal regularmente instaurado e de forma fundamentada, proporcionando à instituição educacional os meios hábeis para o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A descaracterização da imunidade em face da constatação do desatendimento das condições e requisitos legais, que, via de regra, apresentam-se conjugados com outros atos ilícitos e infrações tributárias caracterizadoras, em tese, de crime contra a ordem tributária, ensejará a cobrança dos impostos relativos ao período em que foram detectadas as irregularidades por meio de Auto de Infração. Como as fiscalizações geralmente ocorrem em relação aos períodos já encerrados, podem acarretar a cobrança retroativa de impostos, de forma que a entidade arcará, além dos valores principais dos impostos, com a atualização, as multas e os encargos moratórios devidos.

Não tem sido pouco comum a fiscalização tributária se deparar com instituições que usufruem da imunidade tributária, mas que, de fato, exercem atividade empresarial com fins econômicos. São empresas que se utilizam de práticas que vão de encontro aos requisitos legais que devem ser atendidos, ou seja, empregam artifícios para burlar a fiscalização distribuindo recursos indiretamente, objetivando o enriquecimento ilícito de seus fundadores/associados ou de terceiros e pretendem permanecer usufruindo da imunidade

³⁹ BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 out. 2017.

tributária, alguns dos quais já citados em linhas anteriores quando se discorreu sobre o requisito constante do inciso III do artigo 14 do Código Tributário Nacional.⁴⁰ Práticas essas que, quando comprovadas pela fiscalização tributária, acarretam a suspensão do gozo da imunidade tributária dessas entidades.

A suspensão, além de estar prevista no Código Tributário Nacional, possui respaldo no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, que evidencia a expressão “atendidos os requisitos da Lei”, tratando-se de uma condição, juntamente com a natureza jurídica de ser sem fins lucrativos. O ônus de provar, continuamente, o cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional é da entidade, conforme se observa na decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte.⁴¹

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 150, VI, C, C/C § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ENTIDADE QUE POSSUI O ÔNUS PROCESSUAL DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN. INSUFICIÊNCIA DAS PROVAS PRODUZIDAS NOS AUTOS. DIREITO NÃO CONFIGURADO. NEGATIVA DE PROVIMENTO. 150 VI CONSTITUIÇÃO FEDERAL 14 CTN.

1 - Para fazer jus à imunidade prevista no artigo 150, VI, c, c/c § 4º, da Constituição Federal, a entidade deve demonstrar inequívoco cumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, os quais, diga-se, vão além da simples elaboração de Estatuto que preveja a ausência de fins lucrativos da entidade. (grifos acrescidos).

No entanto, essa suspensão não será definitiva, visto que as instituições sem fins lucrativos já nascem imunes, pois ao registrarem seus estatutos no cartório de títulos e documentos das pessoas jurídicas, estabelecem cláusula sobre a ausência de finalidade lucrativa.

Portanto, a suspensão referida, não permanecerá por prazo indeterminado, mas apenas em relação ao período em que foi identificada a prática do fato ou fatos caracterizadores do descumprimento ao requisito legal. A suspensão terá início na data em que a infração foi praticada e permanecerá enquanto perdurarem seus motivos ensejadores. Solucionadas as irregularidades e estando a entidade cumprindo todos os e requisitos legais, voltará a usufruir da exceção constitucional.

⁴⁰ BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 out. 2017.

⁴¹ BRASIL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte**. AC 2010.006642-5, Relator: Juiz Everton Amaral de Araújo, 3ª Câmara Cível, julgado em 21/10/2010. Disponível em: <<https://tj-rn.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16797292/apelacao-civel-ac-66425-rn-2010006642-5>>. Acesso em 15 out. 2017.

Para as instituições educacionais sem fins lucrativos constituídas sob a denominação jurídica de Associação, estabelece o Código Civil Brasileiro que, ocorrendo a dissolução, estas devem reverter o seu patrimônio para uma instituição congênera, em atendimento ao disposto no artigo 61 que assim determina:⁴²

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

O conteúdo do referido artigo disciplina a destinação do patrimônio em caso de dissolução, exigindo que o patrimônio da instituição seja revertido à entidade semelhante designada no Estatuto Social ou à entidade pública que desenvolva atividades com idênticas finalidades. Objetiva evitar que o patrimônio da instituição, amealhado durante os anos em que usufruiu da imunidade tributária, erigido, em grande parte, em função do não pagamento dos impostos, seja destinado aos seus instituidores, caracterizando o enriquecimento sem causa.

Caso não houvesse essa previsão estatutária, todo o patrimônio retornaria para seus associados. Seria, portanto, o mesmo que distribuir seu patrimônio, desatendendo ao requisito previsto no inciso I do artigo 14 do Código Tributário Nacional.⁴³ Estariam também indo de encontro aos princípios da administração pública da moralidade e da legalidade, além de promoverem o desvio de finalidade do instituto da imunidade tributária, haja vista que o patrimônio dessas instituições nunca pertenceu aos instituidores, uma vez que elas já nasceram imunes, sendo, portanto, um patrimônio da sociedade.

De acordo com o artigo 61 do Código Civil Brasileiro, aos instituidores caberia receber apenas o valor atualizado do que aportaram no momento em que a entidade foi criada, ou seja, suas cotas e frações ideais, devidamente atualizadas.

Em que pese o presente estudo abordar a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos, instituto de natureza constitucional, cujos requisitos condicionantes à sua fruição devem ser dispostos apenas por Lei Complementar, será

⁴²BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil Brasileiro**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 22 out. 2017.

⁴³ BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 18 out. 2017.

destacado a seguir o artigo 12, §2º, alínea ‘g’ Lei Federal nº 9.532 de 1997,⁴⁴ que trata de requisitos/procedimentos a serem atendidos pelas instituições sem fins lucrativos e apresenta condição de funcionamento semelhante à determinada no artigo 61 do Código Civil Brasileiro, vejamos:

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:

[...]

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

Tratam-se de novos procedimentos relativos às entidades sem fins lucrativos estabelecidos por Lei Ordinária e, em conformidade com o entendimento exposto em linhas anteriores, a Lei em referência poderia estar eivada de inconstitucionalidade ao dispor sobre matéria, teoricamente reservada à Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, II, da Constituição Federal. Contudo, a referida Lei foi objeto de análise de sua constitucionalidade por meio da ADI 1.802-DF, e alguns de seus artigos suspensos em decisão liminar, entretanto, o inciso em referência foi considerado constitucional, vejamos, então trecho da referida ementa:⁴⁵

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. **Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune;** não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. **À luz desse critério distintivo, parece ficarem**

⁴⁴BRASIL. Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/19532.htm>. Acesso em 07 jun. 2018.

⁴⁵BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 1.802-MC., Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 27/08/1998. Disponível em: <[https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC\(1802%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC(1802%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 07 jun. 2018.

incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

Verifica-se, portanto, que no entendimento do Supremo Tribunal Federal, a fixação de normas sobre constituição e funcionamento das instituições imunes estaria a cargo da Lei Ordinária, caso do dispositivo em estudo, já em relação à disciplina da imunidade está a cargo da Lei Complementar.

5 CONCLUSÃO

As imunidades tributárias prescrevem a incompetência para os entes políticos tributantes relativos à criação e à cobrança de tributos, estabelecendo uma exoneração tributária em relação a estes entes, demarcada pela própria Constituição, configurando-se uma das mais relevantes categorias de limitação ao poder de tributar.

È sabido que a exceção constitucional foi outorgada às instituições de ensino sem fins lucrativos em razão das relevantes atividades que desempenham em colaboração com o Estado. Fundamenta-se, portanto, na preservação de valores e princípios caros à sociedade e buscam conferir efetividade aos direitos sociais relativos à educação, à cultura e à dignidade humana.

Desse modo, um breve olhar sobre a história de nossas constituições evidencia que as imunidades estão previstas constitucionalmente, ainda que de forma precária, desde a de 1924, atingindo o ápice na atual Carta de 1988, no art. 150, IV, C, cujo texto determina a proteção para as atividades essenciais das instituições e que essas devem atender aos requisitos da Lei Complementar. Frise-se que para usufruir da imunidade a instituição de ensino não deve ter fins lucrativos, ou seja, não poderá objetivar distribuir resultados e não pretender retornar o patrimônio aos seus instituidores. Permite-se obter *superávit* e reaplicá-los em seus objetivos institucionais, o que não podem é distribuí-los.

A educação possui ampla previsão constitucional e grande importância na transformação da sociedade, cabendo ao Estado proteger as entidades privadas sem fins

lucrativos que exercem a atividade educacional em benefício da coletividade. A imunidade tributária é uma forma pela qual o Estado propicia essa proteção.

Destaque-se que as receitas decorrentes de atividades secundárias à educação podem ser alcançadas pela imunidade tributária, desde que sejam empregadas integralmente na atividade precípua da instituição. Outro aspecto a ser ressaltado é que os requisitos legais de atendimento obrigatório para a fruição da imunidade estão presentes no Código Tributário Nacional. Portanto, as instituições não podem distribuir seu patrimônio e rendas, devem aplicar seus recursos integralmente em seus objetivos sociais, dentro do País, e manter sua escrita contábil de forma regular em livros que possam assegurar a sua exatidão. Precisam também cumprir todas as suas obrigações acessórias.

Merece atenção o fato de que o legislador, ao estabelecer condições e atribuir requisitos obrigatórios para a fruição da imunidade, pretendeu evitar a utilização do instituto com fim diverso do intento constitucional. Apesar de existirem regulamentações e punições previstas em Lei, várias instituições de educação sem fins lucrativos utilizam-se de artifícios para burlar a legislação, distribuindo rendas e patrimônio, das mais variadas formas. Trata-se de enriquecimento ilícito, que pode ser caracterizado, em tese, como crime contra a ordem tributária. Essas irregularidades são averiguadas por meio de fiscalizações regulares da Administração Tributária, que ao detectarem as práticas ilícitas devem realizar todos os procedimentos necessários à suspensão da fruição da imunidade, conforme determina o Código Tributário Nacional, com respaldo na Constituição Federal. A suspensão, entretanto, vigorará enquanto perdurarem as causas ensejadoras, ou seja, permanecerá suspensa pelo período em que forem detectadas as infrações. Cessando os motivos e sendo comprovado que a instituição retornou a cumprir os requisitos, voltará a gozar a fruição da imunidade.

Feitas essas considerações, destaque-se também a questão da destinação do patrimônio social das entidades imunes. Em que pese à proibição de distribuir o patrimônio, rendas e resultados, o que é um dos requisitos que condicionam a fruição da imunidade, quando uma entidade sem fins lucrativos for dissolvida o seu patrimônio deve ser revertido para uma entidade semelhante, que também não tenha fins lucrativos e que realize atividades em colaboração com o Estado, ou a instituição pública. Ao instituidor, restará, se for o caso, receber os valores que integralizou, sua cota parte atualizada monetariamente. Este procedimento, relativo à fixação de normas sobre constituição e funcionamento das instituições imunes, está previsto do Código Civil Brasileiro, tratando de associações, e na Lei Federal nº 9.532 de 1997, para os casos de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades.

Nessas situações, caso não houvesse a previsão legal para a destinação do patrimônio a uma instituição congênere, todo patrimônio retornaria para seus associados, o que restaria configurada a distribuição de lucros, descumprindo um dos requisitos obrigatórios para a fruição da imunidade, desatendendo os princípios da moralidade e da legalidade, ocorrendo também o desvio de finalidade da imunidade tributária.

Por tudo exposto, chega-se à constatação de que a fruição da imunidade tributária é de extrema importância para a sociedade, destinatária final das nobres atividades desenvolvidas pelas instituições de educação sem fins de lucros albergadas com a proteção constitucional. Contudo, também há grande relevância no controle ao cumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos para que não ocorram práticas ilícitas com o consequente desvio de finalidade da norma imunizante. Nessas situações a fruição deve ser suspensa, em atendimento aos preceitos legais dispostos no Código Tributário Nacional e na da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

- ALCOFORADO, Rogério Emiliano Guedes. **Uma Breve História dos Direitos Fundamentais**: do esboço teórico ao mundo real. Mossoró: Eduern, CD-ROM, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias**: limitações constitucionais ao poder de Tributar. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- BARRUECO, Fernando Mauro. **A Imunidade Tributária no Terceiro Setor**. 2015. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=PbLCAU76E4A>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- BRASIL. **Ato Institucional nº 5 de 13 de Dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-05-68.htm>. Acesso em 05 jun. 2018.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 04 jun. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**. Disponível em: <[http://www. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em 04 jun. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <[http://www. planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em 05 jun. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15 out. 2017.

Brasil. **Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro 1965**. Disponível em: <[http://www. planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc_18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc_18-65.htm)>. Acesso em 05 jun. 2018.

_____. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 18 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/19532.htm> Acesso em 07 jun. 2018.

_____. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil Brasileiro**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406>. Acesso em 22 out. 2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 939, Relator: Min. SYDNEY SANCHES. Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993. Dj. 18/03/1993. Disponível em: <[http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp? docTP=AC&docID=266590](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590)>. Acesso em 06 jun. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 1.802-MC., Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 27/08/1998. Disponível em: <[https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC\(1802%20NUME.\)&base=baseAcordaos](https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC(1802%20NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 07 jun. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 3105, Relator Originário: Min. ELLEN GRACIE, Relator p/ Acórdão: Min. CÉSAR PELUSO Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004. Dj. 18/02/2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>>. Acesso em 07 jun. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. AG. REG. No Agravo de Instrumento nº 740563 SP Relator: Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 02/04/2013. DJe-077 DIVULG 24-04-2013 PUBLIC 25-04-2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23108456/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-740563-sp-stf>>. Acesso em 15 out. 2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Rel. Min. ROBERTO BARROSO Primeira Turma, julgado em 28/10/2014. DJe 13-11-2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IMUNIDADE+E+IM+MOVEIS+VAGOS%29&base=base+Acordaos&url=http://tinyurl.com/y75h6f8p>. Acesso em 07 Jun. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 636.941 RS, Relator: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014. Dje. 4/04/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480f>> Acesso em 06 jun. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Ordinário 31 2003/0228372-0 BA, Relator: Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 05/05/2004. Dj. 02/08/2004. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19519113/recurso-ordinario-ro-31-ba-2003-0228372-0/inteiro-teor-19519114>>. Acesso em 06 jun. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Ordinário 31 2003/0228372-0 BA, Relator: Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 05/05/2004. Dj. 02/08/2004. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19519113/recurso-ordinario-ro-31-ba-2003-0228372-0/inteiro-teor-19519114>>. Acesso em 06 jun. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula Vinculante nº 52. In: _____. **Súmulas vinculantes**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em 15 out. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios**. Apelação Cível nº 20100111805216 DF 0031619-82.2010.8.07.0015, Relator: Desembargador FLAVIO

ROSTIROLA, 1ª Primeira Turma Cível, julgado em 25/06/2014. Publicado no DJe - 03/07/2014. Disponível em: <tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/125929845/apelacao-civel-apc-20100111805216-df-0031619-8220108070015/inteiro-teor-125929926#>. Acesso em 20 out. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte**. AC 2010.006642-5, Relator: Juiz Everton Amaral de Araújo, 3ª Câmara Cível, julgado em 21/10/2010. Disponível em: <<https://tj-rn.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16797292/apelacao-civel-ac-66425-rn2010006642-5>>. Acesso em 15 out. 2017.

CARMO, Aendria de Souza do. **A Imunidade Tributária**. Das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Livre Concorrência. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASALINO, Vinícius. **Curso de Direito Tributário e Processo Tributário**. Teoria Geral e Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**, Ed. Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 3ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

HARADA, Kiyoshii. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. Ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

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

LUANARDELLI, Regina Andrea Accorsi. **Tributação do Terceiro Setor**. São Paulo: Quartier Latin: São Paulo 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros, 2016.

SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade Tributária, Entidades de Educação & Assistência Social**. Curitiba: Juruá, 2009.

WEIDLICH, MARIA Paula Farina. **Imunidade Tributária das instituições sem fins Lucrativos**. São Paulo: Editora MP, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski . **Entidades sem Fins Lucrativos Imunidade e isenção Tributária**. Curitiba: Juruá, 2006.

ZICA, Viviane Angélica Ferreira. **Imunidade Tributária às Contribuições Sociais das instituições de Educação Particulares sem Finalidade Lucrativa**. Dissertação (curso de direito) Faculdade Milton Campos, 2009. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/u/201503/vivianeferreirazicaimmunidade tributariacontribuicoessocisinstituicoeseducacaoparticularesfinalidadelucrativa.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.