

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
CURSO DE DIREITO - CPTL**

GUSTAVO MODESTO GARCIA

**IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS
REFERENTE ÀS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS**

TRÊS LAGOAS, MS

2025

GUSTAVO MODESTO GARCIA

**IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS
REFERENTE ÀS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito do Campus de
Três Lagoas da Universidade Federal de Mato
Grosso do Sul, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a
orientação da Professora Doutora Silvia Araújo
Dettmer

TRÊS LAGOAS, MS

2025

GUSTAVO MODESTO GARCIA

**IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS
REFERENTE ÀS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi avaliado e julgado em sua forma final, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, perante Banca Examinadora constituída pelo Colegiado do Curso de Graduação em Direito do Campus de Três Lagoas da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, composta pelos seguintes membros:

Professora Doutora Sílvia Araújo Dettmer
UFMS/CPTL - Orientadora

Professora Doutor Osvaldo Alves De Castro Filho
UFMS/CPTL - Membro

Professor Doutor Adailson Da Silva Moreira
UFMS/CPTL - Membro

Três Lagoas – MS
25 de outubro de 2025

AGRADECIMENTO

Agradeço, primeiramente, à Nossa Senhora Aparecida, por todas as bênçãos que fui agraciado durante toda esta trajetória acadêmica. Agradeço aos meus pais, Paulo e Léia que sempre me apoiaram e me impulsionaram para todos os meus projetos de vida. Agradeço ao meu irmão, Thiago, por sempre me instruir e a direcionar aos bons caminhos. Agradeço aos meus amigos de Três Lagoas-MS que tornaram a trajetória acadêmica prazerosa e leve. Agradeço à Atlética Maníaca, por ter sido um divisor de águas em minha vida, a qual me tornou quem sou hoje. Agradeço aos professores Osvaldo Alves De Castro Filho e Sílvia Araújo Dettmer, os quais repassaram seus mais belos conhecimentos, não só acadêmicos, mas de vida.

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo analisar as imunidades constitucionais tributárias aplicáveis às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, à luz da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional. A pesquisa justifica-se pela relevância social e jurídica dessas entidades, que atuam, mesmo de forma indireta, como parceiras do Estado na efetivação dos direitos fundamentais, especialmente o direito à educação e à assistência social, previstos no artigo 6º da Carta Magna. Foram utilizadas como fontes a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, doutrina de autores consagrados como José Afonso da Silva, Roque Carrazza, além de jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, como os Temas 693, RE 410715 SP e a Súmula Vinculante nº 52. O método empregado foi o dedutivo, por meio da análise normativa e interpretativa das disposições constitucionais e legais pertinentes, aliada ao exame de decisões judiciais. Conclui-se que a imunidade tributária representa uma limitação ao poder de tributar, a fim de viabilizar financeiramente às instituições que atuam em prol do interesse público e, como possuem um respaldo constitucional, possuem uma relevância e segurança jurídica sólida.

Palavras-chave: Imunidades. Constitucionais. Tributárias. Educação. Assistencialismo.

ABSTRACT

This undergraduate thesis aims to analyze the constitutional tax immunities applicable to non-profit educational and social assistance institutions, in light of the 1988 Federal Constitution and the National Tax Code. The research is justified by the social and legal relevance of these entities, which, even indirectly, act as partners of the State in the implementation of fundamental rights, especially the rights to education and social assistance, as established in Article 6 of the Constitution. The main sources used include the Federal Constitution, the National Tax Code, the doctrines of renowned scholars such as José Afonso da Silva and Roque Carrazza, as well as precedents from the Federal Supreme Court (STF), including Themes 693, RE 410715/SP, and Binding Precedent No. 52. The method employed was the deductive approach, through a normative and interpretative analysis of relevant constitutional and legal provisions, combined with the examination of judicial decisions. It is concluded that tax immunity constitutes a limitation on the power to tax, ensuring financial viability for institutions that serve the public interest and, by virtue of their constitutional protection, enjoy solid legal certainty and significance.

Keywords: Immunity. Constitutional. Tax. Education. Social Assistance.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A EDUCAÇÃO	8
1.1 O caráter de direito público subjetivo da educação.....	11
1.1.1 Ag.Reg.no Recurso Extraordinário 410.715-5/SP	11
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	14
2.1 Diferença entre imunidade e isenção.....	14
2.2 Sobre a rigidez constitucional e a segurança da imunidade tributária	15
2.3 Sobre a competência tributária	16
2.4 Tipos de imunidade	16
3 SOBRE O ARTIGO 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	19
3.1 Sobre o termo “instituições” do artigo 150, VI, c da CF	19
3.2 Sobre o termo “instituições de educação”	20
3.3 Sobre o termo das instituições de assistência social	21
3.4 Sobre o termo “sem fins lucrativos”	22
3.5 Sobre o termo “atendidos os requisitos da lei”	23
3.5.1 O artigo 14 do Código Tributário Nacional	24
3.6 Sobre o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal.....	25
CONCLUSÃO	27
REFERÊNCIAS.....	29

INTRODUÇÃO

De acordo com o artigo 6º do texto Constitucional, a educação é um direito social, o qual deve ser promovido e incentivado pelo próprio Estado. Todavia, esta função pode não ser devidamente desempenhada pelo órgão competente, o qual, em contrapartida recorre à sociedade para que possa desempenhar determinado direito. Assim, a fim de encontrar um modo de incentivar as entidades privadas a exercer tal função, surgem as Imunidades Constitucionais, previstas no artigo 159, VI, c da CF/88 as quais vedam “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre instituições de educação e de assistência social” (BRASIL, 1988), além do artigo 195, § 7º do referido texto, o qual torna expresso a isenção de instituir as contribuições para seguridade social para entidades beneficentes de assistência social. Por fim, as Imunidades Constitucionais surgem como uma tentativa de suprir as ineficiências do Poder Público.

Não à toa a importância da educação para o Estado brasileiro há, no cerne do texto Constitucional, um capítulo, com uma seção, o qual dispõe sobre princípios que devem nortear a aplicação da educação, sendo o artigo 206. Assim, não se trata apenas de uma simples modo de arrecadar fundos, na verdade, a Imunidade busca assegurar que o capital que seria despendido para o ente estatal será direcionado ao próprio estabelecimento de ensino.

Outro fator importante e que merece destaque, é a dificuldade que as Instituições educacionais, bem como as de assistência social possuem em relação à arrecadação de fundos, assim, encontrando dificuldade em gerar e captar recursos para manter suas atividades e finalidades. Dessa forma, novamente, as Imunidades Constitucionais tornam-se fundamentais para estas entidades, passando assim a dispor de recursos livres, uma vez que deixará de recolher para os cofres públicos o valor referente ao imposto.

Assim, torna-se importante examinar três pontos sendo, a importância da educação como um direito fundamental garantido pela Constituição Federal de 1988 e como a jurisprudência se comportou em relação a isto; a imunidade tributária e seus aspectos, tendo em vista a diferença da isenção, análise de suas características, bem como sua aplicação as entidades educacionais e de assistência social; a análise do artigo 150, VI, c da Constituição Federal, o qual, de fato, transcreve o objeto de estudo deste trabalho, bem como a análise de cada um dos itens que compõe tal dispositivo constitucional.

1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A EDUCAÇÃO

Os legisladores constituintes originários, no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, alcançaram os objetivos fundamentais e os valores que vão determinar o texto constitucional. Mesmo tendo uma função orientadora, o preâmbulo busca orientar e, de forma inicial, apresentar o que se pretende com o texto.

Assim, podemos examinar que o Estado Democrático de direito, tendo como base orientadora sua constituição busca:

“(...) assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias (...)”. (BRASIL, 1988)

É importante destacar que, o preâmbulo constitucional, mesmo sem o caráter normativo, conforme ADI 2.076/AC possui o caráter político, essencial para um texto que busca proclamar os princípios da República.

De todo modo, ao direcionar a atenção aos dispositivos constitucionais, pode-se observar o artigo 3º, o qual, dispõe sobre os objetivos fundamentais do Estado brasileiro.

Assim, o artigo 3º expressa:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988)

A educação enquadra-se como um direito fundamental de segunda dimensão, sendo este, um direito responsável por proporcionar à população uma melhora na qualidade de vida, bem como a ascensão dos mais vulneráveis, assim, como expõe José Afonso da Silva:

“são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade.” (SILVA, 2009, pp. 286-287)

Assim, como mencionado, encontra-se o artigo 206, o qual institui uma série de princípios que vão direcionar o padrão de educação brasileiro, sendo amplo, igualitário e que

as normas constitucionais, que dispõem sobre educação e ensino, deverão ter uma efetivação plena. Bem como dispõe José Afonso da Silva:

“Em primeiro lugar, que o Estado tem que aparelhar-se para fornecer, a todos, os serviços educacionais, isto é, oferecer ensino, de acordo com os princípios estatuídos na Constituição (art. 206); que ele tem que ampliar cada vez mais as possibilidades de que todos venham a exercer igualmente esse direito; e, em segundo lugar, que todas as normas da Constituição, sobre educação e ensino, hão de ser interpretadas em função daquela declaração e no sentido de sua plena e efetiva realização.” (SILVA, 2004, p. 313)

A educação, de fato, é um direito social, conforme o artigo 6º da CF/88, o qual é possível observar sua proteção na Seção I (Da Educação) do Capítulo III da Constituição Federal de 1988 (Da Educação, da Cultura e do Desporto). Assim, os artigos 205 ao 214 buscam assegurar tal direito.

O artigo 205 dispõe a quem cabe a educação (direito de todos), como será “promovida” e “incentivada”, bem como o seu objetivo “visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

José Afonso da Silva expressa como é possível atingir o que se propõe no texto do dispositivo, sendo que “num sistema educacional democrático, em que a organização da educação formal (via escola) concretize o direito ao ensino, informado por princípios com eles coerentes, que, realmente, foram acolhidos pela Constituição”

Como já muito mencionado neste texto, mas torna-se válido apresentar o artigo 206 da CF/88 dispõe sobre os princípios mencionados pelo autor, sendo:

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; III - pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino; IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais; V - valorização dos profissionais da educação escolar, garantidos, na forma da lei, planos de carreira, com ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos, aos das redes públicas; VI - gestão democrática do ensino público, na forma da lei; VII - garantia de padrão de qualidade; VIII - piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública, nos termos da lei federal; IX - garantia do direito à educação e à aprendizagem ao longo da vida. Parágrafo único. A lei disporá sobre as categorias de trabalhadores considerados profissionais da educação básica e sobre a fixação de prazo para a elaboração ou adequação de seus planos de carreira, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (BRASIL, 1988)

Torna-se válido mencionar que, mesmo que o texto constitucional busque orientar o dever do Estado Brasileiro, o artigo 205 é claro ao mencionar que a Educação, de fato, é um dever do Estado, mas que deve ser “incentivada e promovida com a colaboração da sociedade”.

Dessa forma, mesmo que, na sociedade brasileira, observemos educação pública e educação privada, esta deverá seguir e se orientar pelo que dispõe a norma constitucional.

A prosseguirmos com a análise dos dispositivos da seção da educação, poderemos observar o artigo 208, o qual expressa que:

“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; II - progressiva universalização do ensino médio gratuito; III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; IV - Educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade; V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; VI - oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; VII - 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. § 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo. § 2º O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente. § 3º Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela freqüência à escola.” (BRASIL, 1988)

Deste modo, o dispositivo assegura as garantias referente à educação por parte do ente estatal, dispondo sobre como deverá ser assegurada. Assim, inicia pela educação básica obrigatória e gratuita, dos 4 aos 17 anos; progressiva universalização gratuita do ensino médio; atendimento especializado aos portadores de deficiência e outros.

O que se observa aqui, principalmente em relação ao §1º, é a possibilidade do ensino obrigatório e gratuito ser exigido em relação a uma autoridade competente, em caso de não oferecimento, bem como de sua oferta irregular.

Desse modo, isso implica reconhecer que o cidadão detém a prerrogativa jurídica de exigir do Estado a plena observância e implementação desse direito, configurando-o como verdadeiro direito público subjetivo.

1.1 O CARÁTER DE DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO DA EDUCAÇÃO

Torna-se importante dar luz a uma importante característica do direito à educação, sendo o caráter público subjetivo.

O termo “público” indica que se trata de uma relação jurídica entre o particular e o Estado, derivada do interesse coletivo e do dever estatal de prestação positiva. Sendo que, dessa forma, atinge a todos que o texto constitucional prescreve.

Já o termo “subjetivo” revela que o indivíduo possui titularidade ativa para exigir o cumprimento desse dever, tratando-se, portanto, de uma faculdade jurídica conferida ao sujeito, e não de mera expectativa.

Assim, o destaque é cabível ao termo subjetivo, pois esta face deste direito, defendido desde 1932 por Pontes de Miranda, permite que qualquer cidadão possa exigí-lo, não sendo assim necessário uma figura de representação ou algo do gênero.

Logo, o simples termo “subjetivo” atribui ao titular uma pretensão dele com o Estado brasileiro.

Neste caso, é importante destacar o RE 410715 AgR/SP que, por mais que este trabalho aborde a educação de modo geral, o recorte que faremos ao analisar este processo será de extrema relevância, o qual dispõe sobre a educação infantil.

1.1.1 AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 410.715-5/SP

Ocorre que, no respectivo Recurso Extraordinário, sob relatoria do Ministro Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o acesso à educação infantil é prerrogativa constitucional indisponível, tendo isto como base o próprio artigo 208, IV da Constituição Federal, assim competindo ao Estado garantir sua efetivação, sem que tal obrigação se submeta a juízos discricionários ou a critérios de conveniência e oportunidade governamental.

Destaca-se, por óbvio, que tal discussão se limita à educação infantil, tendo como responsável pela sua aplicação os Municípios, conforme artigo 211, §2º da CF.

Todavia, o que se deve ser observado nesta discussão será a aplicação prática deste caráter de direito público subjetivo no âmbito educacional.

O Relator, ao proferir seu voto, dispõe que “o Estado dele só se desincumbirá criando condições objetivas que propiciem, aos titulares desse mesmo direito, o acesso pleno ao sistema educacional (...)” (BRASIL, 2005, p. 4)

Assim, o que se pode observar é que, de fato, enquanto o Estado não propiciar o acesso à educação, o mesmo seguirá com este encargo. Dessa forma, o titular do direito, sendo o

indivíduo, a pessoa, e, no caso discutido pelo Supremo Tribunal Federal, será a própria criança que está no ensino infantil, que poderá exigir seu direito à educação.

Outro fator que foi observado em tal jurisprudência é que o Estado, assim como não pode ferir um preceito constitucional, em razão de uma ação, ou seja, um ato positivo, o mesmo não poderá ser omissor. Dessa forma, a imposição da Constituição, como observado no artigo 208, IV da CF, deve ser aplicada pelo ente estatal, estando este, em caso de omissão, agir de forma inconstitucional.

Além disto, o Relator Ministro Celso de Mello dispõe ainda que "a injusta situação de exclusão social e de desigual acesso às oportunidades de atendimento em creche e pré-escola - traduz meta cuja não-realização qualificar-se-á como uma censurável situação de inconstitucionalidade por omissão imputável ao Poder Público." (BRASIL, 2005, p. 7)

Ainda sobre o peso de tal caráter subjetivo e, tendo como análise o Recurso Extraordinário, o fato de que:

“(...) a ineficiência administrativa, o descaso governamental com direitos básicos do cidadão, a incapacidade de gerir os recursos públicos, a incompetência na adequada implementação da programação orçamentária em tema de educação pública, a falta de visão política do administrador na justa percepção do enorme significado social de que se reveste a educação infantil e a inoperância funcional dos gestores públicos na concretização das imposições constitucionais estabelecidas em favor das pessoas carentes não podem nem devem representar obstáculos ao adimplemento, pelo Poder Público, notadamente pelo Município (CF, art. 211, § 2º), da norma inscrita no art. 208, IV, da Constituição da República, que traduz e impõe, ao Estado, um dever de execução inafastável (...)”. (BRASIL, 2005, p. 18)

Outro ponto determinante é que todos possuem a prerrogativa de exigir o direito à educação, em razão do, não só subjetivo, caráter público. Porém, o que se pode observar e, como mencionado anteriormente, cabe também à sociedade desenvolver a educação e, isto deve ser analisado com muito cuidado, pois o caráter de não exclusividade de prestação educacional, a qual pode ser desenvolvida por entidades privadas, não exclui a obrigação do Estado de garantir tal direito social.

O serviço público pode ser dividido em exclusivo, quando sua execução é reservada ao Estado, e não exclusivo, como ocorre com a educação, que admite a participação da iniciativa privada. Nesta hipótese, a atividade educacional pode ser exercida por particulares, desde que observadas as normas constitucionais, as disposições da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) e a supervisão do Poder Público.

Embora submetidas à regulação estatal, as entidades privadas de ensino desempenham papel essencial na concretização dos objetivos e princípios constitucionais. A colaboração da sociedade é indispensável para a efetivação do direito à educação e para o desenvolvimento nacional, razão pela qual o ordenamento jurídico reconhece às instituições educacionais o benefício da imunidade tributária, como forma de incentivo e valorização de sua função social.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Ao discorrer sobre os termos que compõem o título deste trabalho, torna-se importante evidenciar e discorrer sobre este complexo tema que é a imunidade. O objetivo principal da imunidade é proteger valores e direitos fundamentais, como a liberdade religiosa, a liberdade de expressão, o acesso à educação e à assistência social, evitando que o Estado utilize a tributação como instrumento de limitação ou interferência nessas atividades. Assim, as imunidades funcionam como instrumentos de concretização da justiça fiscal e da dignidade da pessoa humana, pilares do Estado Democrático de Direito.

2.1 DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

É muito comum a confusão entre termos jurídicos no cotidiano. Muitas vezes o uso incorreto de termos resulta em viciar e dificultar o uso e entendimento correto das expressões jurídicas.

Logo, para iniciar uma análise sobre imunidade tributária é importante estabelecer a diferença entre o termo imunidade e isenção, os quais são comumente confundidos.

A imunidade tributária constitui uma forma de não incidência determinada pelo texto constitucional, sendo um mecanismo de limitação direta ao poder de tributar. Assim, impede que o legislador infraconstitucional sequer estabeleça a hipótese de incidência, atuando, portanto, em momento anterior à criação do tributo.

Em contrapartida, a isenção possui fundamento estritamente legal e representa a dispensa, por norma infraconstitucional, do pagamento de tributo que, em tese, seria devido. De acordo com o Código Tributário Nacional, trata-se de exclusão do crédito tributário, já que o fato gerador pode ocorrer, mas o ente público fica impedido de constituir ou exigir o crédito, permanecendo, contudo, as obrigações acessórias vinculadas à atividade tributável.

Ou seja, as imunidades, por sua origem e natureza constitucional, delimitam o próprio campo de competência tributária, funcionando como barreira à instituição do tributo. Já as isenções operam no plano da incidência, atuando posteriormente à ocorrência do fato gerador, como instrumento de política fiscal que atenua ou suprime a cobrança em situações específicas.

Assim, embora ambas resultem na não exigência de tributo, divergem substancialmente quanto ao fundamento normativo, ao momento de aplicação e aos efeitos jurídicos que produzem.

De todo modo, é importante destacar as similaridades, a qual Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça, discorre com maestria:

“1) ambas são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária – no caso da imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso da isenção; 3) podem ter por objeto quaisquer espécies tributárias; 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais.” (COSTA, 2006, p. 105)

2.2 SOBRE A RIGIDEZ CONSTITUCIONAL E A SEGURANÇA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Torna-se importante evidenciar sobre uma característica que a imunidade tributária possui que a difere da isenção tributária mencionada anteriormente, sendo a rigidez constitucional.

Ora, o que devemos observar é que a imunidade por integrar o texto constitucional, esta adquire toda a robustez e complexidade do mesmo. Deve-se dar atenção que para que ocorra uma reforma neste texto há um processo envolvido, o qual exige que seja aprovada por, no mínimo, três quintos dos membros de ambas as Casas do Congresso Nacional, em sessões separadas, em dois turnos de votação.

Dessa forma, observa-se que a imunidade tributária possui determinada robustez se comparado a uma isenção, em razão de pertencer ao texto constitucional, assim, ainda é possível dar ao que dispõe Regina Helena Costa:

“(...) no caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado (...)” (COSTA, 2006, p. 68)

Não apenas isto, mas o que se entende da rigidez constitucional é que a própria interpretação deve ser fidedigna ao que se subscreve tais dispositivos da carta magna, ou seja, a forma como se interpreta tais normas constitucionais não pode ser contrária à hermenêutica do texto constitucional, assim como se observa no ADPF 640 DF, no qual o Ministro Gilmar Mendes figurou como relator, “a rigidez da Constituição de 1988 e o princípio da interpretação conforme a Constituição impedem o acolhimento de interpretações contrárias ao sentido hermenêutico do texto constitucional.” (STF, 2023, p. 2)

Por fim, quando mencionamos o termo rigidez constitucional não se trata somente do processo de alteração do texto ou de possíveis reformas, na verdade, refere-se, inclusive, à

supremacia do texto constitucional, não havendo possibilidade de demais interpretações, bem como se, em caso de um possível conflito de normas e, diga-se possível, pois em caso de conflito de uma norma infraconstitucional com o próprio texto, aquela deixa de integrar o ordenamento jurídico, de todo modo, será mantido o que prescreve o texto constitucional.

2.3 SOBRE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Torna-se importante mencionar que a Constituição Federal atribuiu aos entes federativos o poder de instituir tributos, possibilitando a eles a competência para editar normas jurídicas tributárias por meio de lei. Ao definir essa repartição de competências, o texto constitucional delimitou a esfera de atuação de cada ente político, conferindo-lhes a prerrogativa de criar as respectivas regras-matrizes de incidência tributária, as quais servem como fundamento para o exercício legítimo do poder de tributar. Carrazza é pontual ao mencionar a regência constitucional: “pessoas políticas só podem criar in abstracto tributos se permanecerem dentro das faixas exclusivas que a Constituição lhes outorgou.” (CARRAZA, 2005, p. 28)

O que se deve concluir, deste tópico, na verdade, é que a competência tributária permite que os demais entes federativos possuem certa liberdade para criar tributos e que, em razão do próprio princípio da legalidade e do dever de interpretar a norma tributária de modo literal, os entes federativos não podem estender sua interpretação, bem como criar imunidades tributárias.

2.4 TIPOS DE IMUNIDADE

Sobre a temática dos tipos de imunidade será utilizado como base os conceitos apresentados por Roque Antonio Carrazza, sendo os tipos de imunidade as subjetivas, objetivas e mistas, bem como incondicionadas e condicionáveis.

Para Carrazza, a imunidade sempre será subjetiva, pois, para o professor, entende-se que elas sempre estarão beneficiando pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. No caso deste trabalho que analisa as instituições educacionais e de assistência social, trata-se de pessoas jurídicas que nascem com este direito constitucional.

Já as imunidades objetivas são aquelas direcionadas ao fato que originou determinada imunidade. Aqui, daremos ênfase ao artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, o qual dispõe sobre tais objetos, sendo os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

As imunidades mistas são aquelas que vão unir as subjetivas e as objetivas, pois podem ser conferidas em razão do objeto ou do caráter subjetivo do contribuinte.

Sobre as imunidades incondicionadas e condicionáveis, antes de discorrer sobre tais espécies, é importante destacar o que José Afonso da Silva dispõe sobre a classificação das normas constitucionais.

O jurista dispõe sobre as normas de eficácia plena, as quais possuem aplicabilidade direta, imediata e integral, encontrando-se sempre aptas para produzir todos os efeitos para que foram criadas.

As normas de eficácia contida possuem a aplicabilidade direta e imediata, mas não integral, assim prescreve o professor José Afonso da Silva:

“aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos dos conceitos gerais nelas enunciados.” (SILVA, 1998, p. 116)

Ou seja, neste caso, pode, o Poder Público, restringir tais normas.

Por último, as normas de eficácia limitada, sendo aquelas que, após a promulgação da Constituição, não produzem seus efeitos, sendo necessário uma complementação normativa para que possa atingir o status completo de norma jurídica, sendo assim normas de aplicabilidade mediata e reduzida.

Assim, conforme explanação desenvolvida, as imunidades incondicionadas equivalem-se às normas de eficácia plena imediata, não havendo necessidade de uma providência normativa para a aplicação, ou seja, pode-se dizer que tal ente tributado nasce com tal prerrogativa, sendo, como exemplo o art. 150, IV, a Constituição Federal.

Por outro lado, no caso das imunidades condicionáveis equiparam-se às normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, em razão de estarem passíveis de sofrer determinadas restrições. Aqui, nesta espécie, poderemos observar as instituições de educação e de assistência social, pois, a imunidade destas entidades não está atribuída somente à pessoa jurídica, neste caso, está condicionada ao artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo estas instituições obrigadas a:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001); 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.” (BRASIL, 1966)

Ainda assim, dando destaque ao que se propõe o referido artigo e, dando ênfase sobre as restrições, o parágrafo primeiro dispõe que em caso de não cumprimento dos incisos do artigo 14, poderá a autoridade competente suspender o benefício de imunidade.

Assim, pode-se concluir que as instituições educacionais e de assistência social dispõem da imunidade tributária subjetiva condicionada.

3 SOBRE O ARTIGO 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Neste ponto, é importante dar ênfase ao dispositivo constitucional que possibilita tal benefício, sendo o art. 150, VI, c da CF:

“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;(...)” (BRASIL, 1988)

Assim, é importante esmiuçar se diante de tal dispositivo, buscando elucidar os pontos mencionados.

3.1 SOBRE O TERMO “INSTITUIÇÕES” DO ARTIGO 150, VI, C DA CF

Torna-se importante evidenciar neste trabalho sobre o termo instituição e, qual foi a verdadeira intenção do constituinte ao trazê-lo para o texto.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, advogado tributarista, discorre claramente sobre o termo instituição, dando ênfase ao significado de sua função, assim como prescreve:

“A palavra instituição não tem a ver com tipos específicos de entes jurídicos à luz de considerações estritamente formais. É preciso saber distinguir quando a distinção é fundamental e não distinguir quando tal se apresente desnecessário. Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. É inútil procurá-lo aqui ou alhures, no Direito de outros povos. É um functor. O que a caracteriza é exatamente a função e os fins que exerce e busca, secundária a forma jurídica de sua organização, que tanto pode ser fundação, associação etc. O destaque deve ser para a função, os fins.” (COÊLHO, 2008, p. 309)

Dessa forma, o que se pode extrair desse trecho de sua obra é que, de fato, o que o constituinte buscou ao mencionar instituições era a função que este tipo de entidade exerce, tendo como objetivo a sua finalidade, sendo, no caso de análise deste trabalho, a finalidade educacional e de assistência social.

Logo, a compreensão do vocábulo “instituições”, empregado pelo constituinte, somente se revela de forma adequada quando analisada em conjunto com o termo “educação” e “assistência social”. Nessa perspectiva, a expressão remete aos espaços destinados ao processo formativo, abrangendo diversas formas de organização do ensino, como escolas, colégios,

institutos, liceus, faculdades ou universidades, entre outras estruturas voltadas à difusão do conhecimento.

O que se pode concluir e analisar é que o termo instituição serve como gênero e que suas espécies se mantêm dentro do direito das imunidades tributárias. Espécies estas que podem ser e, aqui sim, podemos dar ênfase às pessoas jurídicas, como fundações, associações, entidades, institutos.

Ademais, novamente mencionando, o constituinte não buscou taxar, no texto constitucional, apenas as instituições, mas sim exemplificar, tendo como objetivo buscar as finalidades que aquela instituição desenvolve, a qual atenderá aos requisitos do texto constitucional, aquela que desenvolve a prestação de serviços educacionais ou de assistência social, sem visar o lucro.

3.2 SOBRE O TERMO “INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO”

Como já pontuado, anteriormente, o que se pode observar do termo “instituição” é que o constituinte, ao trazê-lo, não buscou o sentido literal de tal palavra, mas sim a sua finalidade.

Assim, tendo a instituição educacional, como objetivo, atuar, de certo modo, de forma secundária ao ente estatal, no tocante à educação e, não buscando fins econômicos, mas sim, de fato, prestar o serviço educacional, estará enquadrada na característica de uma instituição educacional.

É válido mencionar que, por óbvio, há pessoas jurídicas que se adequam a este tipo de projeto, como associações, fundações, ONGs e outras que sua finalidade não seja o lucro. A jurista Misabel Abreu Machado Derzi dispõe claramente sobre isto:

“Quer se trate de uma sociedade, uma associação ou uma fundação, a instituição – não importa a forma jurídica específica – deve colimar a prestação de serviços educacionais ou de assistência social, sem intuito de lucro e com o cumprimento integral dos requisitos arrolados no art. 14 do Código Tributário Nacional.” (DERZI, 2010, p. 532)

Por fim, é importante mencionar o Tema 693 do STF que, mesmo que não disponha diretamente sobre o termo “instituições” elucida o que está sendo abordado neste tópico. A tese de tal jurisprudência entende que “A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da CF/88 aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de

educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais” (BRASIL, 2013)

Ora, o que se pode extrair de tal tese é que o Supremo Tribunal Federal entende que mesmo que tal imóvel esteja desocupado, ainda há um vínculo com os fins essenciais de tal instituição.

Não só esta decisão, mas diversas outras, como o RE-AgR 357.175, AI-AgR 746.263, às quais tornam claro que, o que deve ser buscado e analisado pelos órgãos tributantes são os fins que tais instituições buscam atingir, não importando sua natureza jurídica, mas qual o objetivo e, obviamente, analisar se aquele tributo que está sendo deixado de recolher por tal órgão está relacionado às finalidades da instituição.

3.3 SOBRE O TERMO DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Torna-se importante evidenciar sobre as instituições assistenciais, tendo em vista que exercem papel complementar às ações do Estado, uma vez que cabe ao poder público o dever constitucional de assegurar a assistência social. Por meio dessa atuação conjunta, busca-se garantir às pessoas o acesso aos direitos sociais previstos no artigo 6º da Constituição Federal, os quais são essenciais para a efetivação da dignidade da pessoa humana.

A assistência social está prevista no artigo 203 do texto constitucional, sendo:

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.” (BRASIL, 1988)

O que se observa é que diferente da instituição de educação, a instituição assistencial tem objetivos amplos, de todo modo, Carrazza entende que estas entidades devem prestar um serviço impessoal, em que o indivíduo que busca se beneficiar de tais serviços oferecidos pela instituição se enquadre no que é oferecido por elas.

Ademais, conforme Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº. 2.028, ficou entendido pelo Supremo Tribunal Federal que os direitos sociais (artigo 6º da CF), desde que

comprovados, podem vir a se enquadrar no termo de assistência social. Isto enquadra-se em um enorme reconhecimento para as instituições educacionais, por garante o direito à imunidade das contribuições de seguridade social, conforme artigo 195, §7º do texto constitucional, o qual prescreve:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” (BRASIL, 1988)

Ora, nestes termos, é de grande avanço este reconhecimento, pois beneficia em grande medida as instituições educacionais que prestam serviços que se enquadram no artigo 203 do texto constitucional.

3.4 SOBRE O TERMO “SEM FINS LUCRATIVOS”

Ao prosseguir com a análise do dispositivo constitucional, o termo “sem fins lucrativos” é bastante claro, todavia, pode vir a abrir margem para interpretações errôneas por parte do ente tributante.

O constituinte buscou, no termo, “sem fins lucrativos”, definir que estes fins são aqueles relacionados à distribuição e resultado àqueles que instituíram, criaram tal entidade, assim dispõe Regina Helena, ministra do Superior Tribunal de Justiça:

“Portanto, não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade sem fins lucrativos, porquanto o lucro é relevante e mesmo necessário para que a mesma possa continuar desenvolvendo suas atividades. O que está se vedando é a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seus dirigentes, já que esse intento é buscado por outro tipo de entidade – qual seja, a empresa.” (COSTA, 2006, p. 180)

Assim, o que se pode observar é que a instituição educacional ou de assistência social pode e deve ter lucro, do contrário, como esta entidade seria sustentável? Ora, em grande parte, estas instituições não contam com doações.

Inclusive, a imunidade segue condicionada ao artigo 14 do Código Tributário Nacional, o qual já foi prescrito neste trabalho, mas se deve dar luz ao inciso I que torna expresso que “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”

(BRASIL, 1966), ou seja, que não ocorra a distribuição dos resultados aos seus titulares, que não haja a distribuição de dividendos.

Dessa forma, prescreve Luís Eduardo Schoueri, professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo:

“Não é porque uma entidade educacional, por sua condição de imune, cobra mensalidades escolares mais em conta, que se terá, de imediato, afastada a imunidade. Pesará a seu favor o fato de que a cobrança de mensalidades reduzidas abre a maior camada da população o acesso à educação, o que sem dúvida implica atender o desiderato constitucional. Se, entretanto, a cobrança de tais mensalidades força as instituições de educação com fins lucrativos a reduzir igualmente suas mensalidades, não obstante estejam elas sujeitas a imposto, então prevalece adequado trazer o argumento da Livre Concorrência.” (SCHOUERI, 2011, 397)

Outro fator que se pode ter em análise é que o termo “sem fins lucrativos” não obriga que a instituição disponha gratuitamente de todos os seus serviços.

Neste sentido, uma entidade educacional privada que atenda aos requisitos do artigo 14 do CTN e cobre uma determinada mensalidade não perde a imunidade prevista no art. 150, IV, c, e § 4º da CF/88. Como disposto anteriormente, o termo “sem fins lucrativos” diz respeito à distribuição de lucros aos sócios, proprietários e presidentes das referidas pessoas jurídicas.

O Supremo Tribunal Federal no RE 93.463/RJ reconheceu que a cobrança por serviços prestados não afasta o direito à imunidade tributária das instituições de ensino, desde que os valores obtidos sejam aplicados em suas finalidades educacionais e não caracterizem distribuição de lucros, assim como segue:

“Imunidade tributária dos estabelecimentos de educação. Não perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do CTN. Na expressão “instituições de educação” se incluem os estabelecimentos de ensino, que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores. RE não conhecido” (STF, 1982)

3.5 SOBRE O TERMO “ATENDIDOS OS REQUISITOS DA LEI”

Ao seguir a análise do artigo 150, VI, c, da CF/88 depara-se com o seguinte termo “atendidos os requisitos da lei” (BRASIL, 1988). Ora, se não os dispositivos constitucionais, quais seriam?

Aqui, o constituinte buscou dispor sobre o artigo 146, II da Constituição Federal, o qual dispõe que “caberá à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a Lei Complementar que irá condicionar sobre as imunidades tributárias, especificamente sobre as instituições educacionais, será o Código Tributário Nacional, o qual foi mencionado anteriormente, tendo sido mencionado o seu artigo 14.

Mesmo que mencionado, torna-se importante esmiuçá-lo e aprofundar no que cada inciso e parágrafo o artigo condiciona as instituições educacionais.

3.5.1. O ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Neste ponto, é importante trazer à íntegra o artigo 14 e desenvolver o que cada dispositivo significa:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001); II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.” (BRASIL, 1966)

De início é importante explicar que o artigo 9º, IV, c do CTN expõe um texto muito parecido com o referido artigo 150, VI, c da CF/88, sendo:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - cobrar imposto sobre: c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo(...)” (BRASIL, 1966).

A referida Seção II do Código Tributário Nacional contém o artigo 14 e, dessa forma, torna-se possível elucidar que o caput do art. 14 dispõe que será vedada a cobrança de impostos apenas para instituições educacionais e de assistência social que atenderem aos requisitos do referido dispositivo. Novamente, trazendo à luz o caráter condicionável da imunidade tributária das instituições educacionais e de assistência social.

Assim, ao prosseguir com a referida análise, ressaltar-se-á o inciso I, o qual já foi esmiuçado neste trabalho, mas que deve ser dada a breve atenção em que a instituição educacional e de assistência social não deve distribuir seu patrimônio ou renda, ou seja, não deve haver, por parte de seus gestores a distribuição do referido lucro ou superávit.

Lembrando que, novamente, não há problema em haver remuneração dos funcionários e administradores, na verdade, o que não deve ocorrer é a distribuição de lucros e dividendos, sendo estes observados em empresas limitadas e outras. Neste tocante, Carrazza é claro ao expor que “a remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja equivalente aos serviços por eles prestados. O que afasta a imunidade é a remuneração exorbitante, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade” (CARRAZZA, 2003, 667)

O inciso II do artigo 14 dispõe que os recursos devem ser integralmente direcionados ao País, sendo o Brasil. É importante mencionar que isto não impede que tais entidades apliquem seus recursos em outros países, mas que trarão benefícios às atividades no Brasil, como, por exemplo, a instituição de educação que proporciona bolsa de estudos aos seus funcionários em outros países, a fim de que retornem com maior bagagem e conhecimento, os quais serão aplicados no território nacional.

Já o inciso III do dispositivo expressa que a escrituração e as despesas devem estar escrituradas em livros “revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão” (BRASIL, 1966). Neste ponto, é importante observar que o legislador buscou atender às obrigações acessórias, sendo esta uma prestação positiva, conforme artigo 113, § 2º do CTN.

De certo modo, o legislador, ao condicionar a imunidade a este inciso, buscou formalizar um modo de comprovar a não distribuição dos lucros, bem como a integralidade das despesas em território nacional.

Dessa forma, torna-se evidente que a análise da imunidade tributária no tocante às instituições educacionais e de assistência social devem ser feitas não apenas conforme a Constituição Federal, mas também conforme Código Tributário Nacional.

3.6 SOBRE O § 4º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Tal dispositivo menciona “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.”, ora, de antemão é importante destacar que o

Supremo Tribunal Federal entende, em diversos julgados, que as outras atividades desenvolvidas pelas instituições funcionam como meio de financiamento da atividade principal, assim como segue, os referidos julgados no RE 203.755/ES, o qual estendeu a imunidade ao ICMS; RE 93.729/SP, estende à imunidade ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto de Importação sobre os bens adquiridos no exterior para uso próprio, bem como a Súmula vinculante 52, que, conforme seu enunciado dispõe sobre o IPTU:

“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.” (STF, 2015)

Dessa forma, o que se pode observar, inclusive, tendo como base o entendimento doutrinário, é que as entidades educacionais e de assistência social, em relação ao seu patrimônio, devem observar as finalidades que se pretendem com os serviços, renda e patrimônio de tais entes.

Ora, deve-se tornar claro, de igual modo, que as atividades devem estar vinculadas às finalidades de tais instituições e que estas devem ser comprovadas, assim como dispõe Marco Aurélio Greco:

“(…) o §4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (...), mas, sim, é preciso verificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais.” (GRECO, 1999, p. 718)

Assim, a análise que se faz do referido parágrafo torna claro que deve haver “relação” com as finalidades das instituições e que, de fato, as atividades desenvolvidas pelas instituições devem possuir uma relação com tais finalidades.

CONCLUSÃO

A análise das imunidades constitucionais aplicáveis às instituições de educação e de assistência social revela o profundo compromisso do constituinte de 1988 com a promoção dos direitos sociais previstos no artigo 6º da Constituição Federal, especialmente o direito à educação e à dignidade humana. A imunidade, neste contexto, não constitui privilégio, mas instrumento essencial para viabilizar o cumprimento de finalidades públicas de relevância social por meio da iniciativa privada.

Observa-se que a Constituição de 1988 consolidou um modelo de Estado que reconhece a cooperação entre o poder público e a sociedade civil na concretização dos direitos fundamentais. Assim, ao vedar a tributação sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições sem fins lucrativos, o artigo 150, VI, “c”, da Carta Magna assegura condições mínimas para que essas entidades desempenhem suas atividades sem o ônus tributário que poderia inviabilizá-las e, não só isto, mas também sendo uma maneira de viabilizar os investimentos nestas instituições que, em diversas vezes, teria o fim na mão estatal, será direcionado para a própria entidade.

O estudo demonstra que o conceito de “instituição”, adotado pelo constituinte, deve ser interpretado a partir de sua função social e finalidade essencial, e não de sua forma jurídica. Essa compreensão afasta a visão formalista e privilegia o papel da entidade no cumprimento de objetivos educacionais ou assistenciais, conforme os parâmetros constitucionais e o artigo 14 do Código Tributário Nacional.

A distinção entre imunidade e isenção também se mostrou fundamental. Enquanto a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, impedindo que o legislador infraconstitucional sequer institua determinado tributo, a isenção decorre de norma infraconstitucional e opera após a ocorrência do fato gerador. Essa diferença confere à imunidade maior estabilidade e segurança jurídica, uma vez que só pode ser alterada mediante emenda constitucional.

Ademais, a rigidez constitucional das imunidades, confirmada pela jurisprudência do STF, impede interpretações restritivas ou políticas fiscais que comprometam sua essência. Trata-se de verdadeira cláusula pétrea, por representar um dos mecanismos de proteção das liberdades públicas e da efetividade dos direitos sociais.

O estudo também evidencia que a imunidade das instituições de educação e assistência social é subjetiva e condicionada, pois depende do cumprimento dos requisitos previstos no

artigo 14 do CTN: não distribuição de lucros, aplicação integral dos recursos no território nacional e escrituração contábil regular. O descumprimento de tais requisitos autoriza a suspensão do benefício, o que reforça a natureza vinculada e fiscalizável da prerrogativa.

Outro ponto relevante é a interpretação do termo “sem fins lucrativos”, que não significa ausência de resultado econômico, mas a proibição de distribuir lucros entre seus dirigentes. Essa interpretação, consagrada pelo STF (RE 93.463/RJ), assegura que a geração de superávits é compatível com a imunidade, desde que revertida às finalidades institucionais e voltada à melhoria dos serviços educacionais ou assistenciais.

Além disso, a jurisprudência consolidada — como o Tema 693 do STF e a Súmula Vinculante nº 52 — reforça que o critério determinante para o reconhecimento da imunidade é a vinculação do patrimônio, renda e serviços às finalidades essenciais da entidade, e não a mera utilização econômica de seus bens.

No que se refere às entidades de assistência social, o artigo 195, §7º da CF/88 garante a imunidade também em relação às contribuições para a seguridade social, reconhecendo o papel complementar dessas instituições na efetivação dos direitos sociais e na redução das desigualdades. Essa previsão reforça a ideia de solidariedade social e o dever compartilhado entre Estado e sociedade na proteção dos vulneráveis.

Por fim, conclui-se que as imunidades constitucionais destinadas às instituições educacionais e de assistência social representam mais do que uma limitação fiscal: são expressões de uma política pública constitucionalizada, voltada à justiça social e à realização do bem comum. Garantir a observância dessas imunidades é assegurar que tais entidades continuem a desempenhar, com autonomia e eficiência, sua função essencial na construção de uma sociedade livre, justa e solidária — valores supremos da República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 out. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**, de 22 de outubro de 2025. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário) **Emb. decl. na arguição de descumprimento de preceito fundamental 640 Distrito Federal**. Arguição De Descumprimento De Preceito Fundamental. Abate De Animais Apreendidos Em Situações De Maus-Tratos. Inconstitucionalidade. Rinhas De Galo. Embargos De Declaração rejeitados. Embargante: Advogado-Geral Da União. Embargado: Partido Republicano Da Ordem Social - Pros. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 09 de outubro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15361985065&ext=.pdf>. Acesso em 22 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 52**. Enunciado: “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.” Aprovada em 23 jun. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=2610> Acesso em: out. 18 de 2025.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Tema 693 - Incidência do IPTU sobre lotes vagos de propriedade de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em 31 de outubro de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=445>

2299&numeroProcesso=767332&classeProcesso=RE&numeroTema=693. Acesso em: 18 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma) **Ag.Reg. no recurso extraordinário 410.715-5/SP**. Recurso extraordinário - criança de até seis anos de idade - atendimento em creche e em pré-escola - educação infantil - direito assegurado pelo próprio texto constitucional (CF, art. 208, IV) - compreensão global do direito constitucional à educação - dever jurídico cuja execução se impõe ao poder público, notadamente ao município (CF, art. 211, s 2º) recurso improvido. Agravante: município de santo André. Agravado: Ministério Público Do Estado De São Paulo. Relator: Min. Celso De Mello. Brasília, 22 de novembro de 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=354801>. Acesso em 22 out. 2025.

CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda**. São Paulo: Malheiros, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade tributária**. São Paulo: RT - Revistas dos Tribunais, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3ª ed.rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32ª ed. Rev. E atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.



Termo de Autenticidade

Eu, **GUSTAVO MODESTO GARCIA**, acadêmico(a) regularmente apto(a) a proceder ao depósito do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **“IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS REFERENTE ÀS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS”**, declaro, sob as penas da lei e das normas acadêmicas da UFMS, que o Trabalho de Conclusão de Curso ora depositado é de minha autoria e que fui instruído(a) pelo(a) meu(minha) orientador(a) acerca da ilegalidade do plágio, de como não o cometer e das consequências advindas de tal prática, sendo, portanto, de minha inteira e exclusiva responsabilidade, qualquer ato que possa configurar plágio.

Três Lagoas/MS, 28 de outubro de 2025.



Documento assinado digitalmente

GUSTAVO MODESTO GARCIA

Data: 03/11/2025 17:33:02-0300

Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Gustavo Modesto Garcia

Orientações: O acadêmico ou acadêmica deverá preencher e assinar este documento e, após, uni-lo ao TCC e ao Termo de Depósito e Composição da Banca Examinadora em um único arquivo PDF. O acadêmico ou acadêmica deverá, então, proceder ao depósito desse arquivo PDF único, observando a data limite estipulada pelo Colegiado de Curso.



Termo de Depósito e Composição da Banca Examinadora

Eu, professor(a) **SILVIA ARAÚJO DETTMER**, orientador(a) do(a) acadêmico(a) **GUSTAVO MODESTO GARCIA**, autorizo o depósito do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **“IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS REFERENTE ÀS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS”**.

Informo, também, a composição da banca examinadora e a data da defesa do TCC:

Presidente: SILVIA ARAÚJO DETTMER

1º avaliador(a): OSVALDO ALVES DE CASTRO FILHO

2º avaliador(a): ADAILSON DA SILVA MOREIRA

Data: 18 de novembro de 2025

Horário: 15:00h (quinze horas)

Três Lagoas/MS, 28 de outubro de 2025.

Documento assinado digitalmente
gov.br **SILVIA ARAUJO DETTMER**
Data: 28/10/2025 22:25:55-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

SILVIA ARAÚJO DETTMER

Orientações: O acadêmico ou acadêmica deverá preencher e assinar este documento e, após, uni-lo ao TCC e ao Termo Autenticidade em um único arquivo PDF. O acadêmico ou acadêmica deverá, então, proceder ao depósito desse arquivo PDF único, observando a data limite estipulada pelo Colegiado de Curso.