

Maria Cristina dos Santos Castelo Branco

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS

Belo Horizonte  
2005

Maria Cristina dos Santos Castelo Branco

## A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS

Monografia apresentada à Escola de Governo da Fundação João Pinheiro como requisito para aprovação no Curso de Especialização em Direito Tributário - II PROAP para obtenção do título de Especialista em Administração.

Área de Concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Adriano Miglio Porto

Belo Horizonte  
2005

Autora: Maria Cristina dos Santos Castelo Branco

Título: A imunidade tributária nas instituições educacionais.

Objetivo: Título de Especialista em Direito Tributário

Instituição: Fundação João Pinheiro

Área de concentração: Direito Público

Aprovada na banca examinadora

---

Nome, titulação, instituição a que pertence, assinatura

---

Nome, titulação, instituição a que pertence, assinatura

Belo Horizonte

2005

Aos meus pais, Juvenor e Sany.

Ao professor e amigo Adriano Miglio Porto, pela orientação, conselhos apoio e confiança, que tornaram possível a conclusão deste trabalho.

À minha irmã Ana Maria pelo incentivo e carinho, incondicionais.

Ao meu marido, Sérgio Alberto e meus filhos: Tatiana, Luana e Sérgio, pela presença, carinho, apoio, motivação e paciência.

À professora e Tia Ivany, pela revisão do texto.

Aos amigos e colegas da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte que me incentivaram e apoiaram no decorrer deste trabalho.

A todos, que de uma forma ou de outra, estiveram presentes e me auxiliaram na elaboração deste trabalho.

Investir em conhecimentos rende  
sempre melhores juros

(Benjamin Franklin)

## RESUMO

A imunidade tributária é um preceito constitucional e seu reconhecimento por parte do fisco, deve-se dar com todo rigor, uma vez que as atividades desenvolvidas pelas instituições imunes não estão inseridas no esforço coletivo de levar dinheiro para os cofres públicos, já que estas instituições possuem funções a cumprir ao lado do Estado, o que torna a imunidade ainda mais relevante para o contexto nacional. Há verdadeiras empresas que se colocam na situação de imunes, não recolhendo aos cofres públicos os impostos devidos, e quando há uma revisão fiscal para verificar a concessão do benefício, apura-se que elas não se enquadram no caso tipificado pela legislação, tendo em vista faltarem os requisitos para tal reconhecimento, por exercer atividades que lhe dão caráter notadamente empresarial. Por este motivo, para que o Estado realmente cumpra seu papel de educar, ele deverá propor ao legislativo, modificações profundas nos critérios atualmente utilizados, pois os atuais têm demonstrados ineficazes e de difícil controle.

Palavra-chave: Imunidade-tributária; Legislação; Caráter empresarial; Imposto; Instituição Educacional

## SUMMARY

Tributary immunity is a constitutional precept and its recognition by tax fiscalization must happen with all rigor, as activities developed by immune institutions are not inserted in collective effort of taking money to public safes, because these institutions have functions to carry out beside the State, what turns immunity even more relevant to national context. There are true enterprises that stablish themselves as immunes, don't collecting to public safes due taxes and, when it happens a tax revision to verify the benefits concession, it's checked that they do not fit legal requirements, because there are lacks of requests for such recognition, as they clearly act like real enterprises. So, in order to the State to play its role in education, it should propose to legislative power deep changes in criteria used nowadays, because those at present days have shown to be ineffective and difficult to control.

Key-words: Tributary Immunity; Legislation; Enterprise Character; Tax; Educational Intitution

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	16
<b>2.1 Conceituação</b> .....	16
<b>2.2 Tipos de imunidade</b> .....	19
<b>2.3 Histórico</b> .....	20
<b>2.3.1 A imunidade tributária no Brasil</b> .....	22
<b>2.4 Imunidade e isenção</b> .....	25
<b>2.5 Imunidade e os princípios constitucionais – Estado Democrático de Direito</b> .....	27
<b>2.5.1 O direito à educação</b> .....	30
<b>2.5.2 Setor público x setor privado</b> .....	33
<b>2.6 Interpretação no direito tributário</b> .....	37
<b>3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS</b> .....	41
<b>3.1 Instituições educacionais sem fins lucrativos</b> .....	41
<b>3.1.1 Conceito</b> .....	41
<b>3.2 A imunidade tributária das instituições educacionais e suas atividades econômicas</b> .....	43
<b>3.3 Requisitos a serem preenchidos para o gozo da imunidade</b> .....	46

<b>4 JURISPRUDÊNCIA</b> .....	48
<b>5 CASO CONCRETO</b> .....	50
<b>5.1 Introdução</b> .....	50
<b>5.2 Apresentação, análise e interpretação dos dados</b> .....	51
<b>5.2.1 Apresentação</b> .....	51
<b>5.2.2 Análise e interpretação dos dados</b> .....	56
<b>6 CONCLUSÃO</b> .....	63
<b>7 REFERÊNCIAS</b> .....	70
<b>ANEXOS</b> .....	75
<b>ANEXO A – POSICIONAMENTO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES EXERCIDAS PELAS INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS REGIDAS PELO DIREITO PRIVADO</b> .....	76
<b>ANEXO B – VALE TUDO PARA DRIBLAR A LEI E A FISCALIZAÇÃO</b> .....	81
<b>ANEXO C – FILANTROPIA PAGA AVIÃO E BMW</b> .....	85
<b>ANEXO D – PILANTROPIA &amp; UNIVERSIDADE</b> .....	89
<b>ANEXO E – A GUERRA DE TARSO – MINISTRO DA EDUCAÇÃO ENFRENTA UM LOBBY DE R\$11 BILHÕES PARA CRIAR VAGAS NAS UNIVERSIDADES</b> .....	93

<b>ANEXO F – CONGLOMERADOS DOMINAM ENSINO SUPERIOR .....</b>	<b>96</b>
<b>ANEXO G – UNIVERSIDADE PARA TODOS .....</b>	<b>100</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental partindo da análise de documentos primários (processo tributário administrativo) e de pesquisa relativa às publicações em forma de livros, relatórios, jornais, revistas, periódicos e “sites” da internet, priorizando a busca em autores renomados, a análise histórica e fundamentação teórica sobre a imunidade tributária.

Esta pesquisa partiu da vivência profissional da autora como auditora fiscal e vice-presidenta da 1ª Câmara da Junta de Recursos fiscais do Município de Belo Horizonte. No desenvolver de suas atividades, teve de apurar, relatar e decidir sobre vários processos tributários administrativos de concessão de imunidade tributária para instituições educacionais.

Esta experiência foi um marco para a realização deste trabalho que, fundamentado na legislação, doutrinas, jurisprudência e na análise de caso concreto, pretende discutir a imunidade tributária prevista na Constituição Federal, a fim de questionar seus principais objetivos, critérios e benefícios, ressaltando a importância da modificação dos mecanismos e critérios atuais que se tornaram ineficazes quanto ao controle e fiscalização dos fatores que garantem a imunidade tributária.

A Constituição Federal de 1988 - CF/88, visa o bem-estar comum e optou pelos princípios próprios do Estado Democrático de Direito ao buscar vincular a lei aos ideais de justiça. Não basta ao intérprete e ao aplicador do direito conhecer os princípios constitucionais, o fundamental é saber para que eles servem, ou seja, compreender qual a sua função e zelar para que estes sejam aplicados corretamente.

Em consonância com a evolução dos fundamentos constitucionais do Estado brasileiro, o direito à educação na atual carta magna passou a ser mensurado como um valor de cidadania e de dignidade da pessoa humana e considerado como um dos itens essenciais ao Estado Democrático de Direito.

Para bem cumprir a tarefa de implementar os direitos humanos e o bem comum (inclusive através da garantia da educação a todos), - que é dever de todos – cidadãos e governo - é que a Constituição Federal de 1988 - CF/88 - ao estabelecer e proceder à repartição da competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, delimitou o campo de abrangência do poder impositivo de cada um desses entes. Contudo, ao fazer essa outorga, muitas vezes a Constituição excepcionou certas situações, suprimindo desses entes públicos o poder ativo de tributar. Desta forma nasce a, imunidade que é a supressão da competência de tributar certos fatos, situações, bens ou pessoas imposta pela Carta Magna.

O objetivo deste estudo não é aprofundar na análise de todas as imunidades existentes, que com certeza mereceria uma reflexão mais detalhada e demorada. Por isto ele se restringe à imunidade das instituições educacionais sem fins lucrativos (pessoas jurídicas de direito privado), contida no art. 150 da Constituição Federal de 1988.

A determinação Constitucional vincula a não tributação dessas instituições a determinados pressupostos ou requisitos, cuja regulação remete à lei complementar.

Assim, para se beneficiar da imunidade tributária, essas instituições devem cumprir requisitos constantes em Lei Complementar, pois o não cumprimento de qualquer um dos requisitos culminará na perda do benefício fiscal.

Mesmo com toda uma delimitação legal pelas leis maiores da nação, o estabelecimento e a garantia da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos, em relação aos impostos incidentes sobre atos e fatos relacionados com suas finalidades essenciais, muitas vezes se reverte de um caráter subjetivo devido à ocorrência de decisões dos tribunais superiores com interpretações muitas vezes “elásticas” dos ditames Constitucionais.

Faz-se então necessário voltar aos fundamentos e discutir as razões da imunidade, o papel das instituições educacionais, que devem atender, além dos requisitos elencados em Lei Complementar, que serão estudados na seção 3.3, às funções governamentais de educação, substituindo o Estado nos serviços prestados à comunidade. O benefício recebido deveria estar vinculado à idéia de favorecer uma prestação de serviço relacionada minimamente ao bem comum. Deste modo, objetiva-se investigar se a renúncia fiscal efetuada através da concessão da imunidade tributária recebida pelas instituições educacionais atende minimamente a este princípio com os critérios atuais ou se existem outras formas de se transferir recursos públicos com melhor eficácia e controle por parte do Estado, e ainda se os serviços prestados pelas instituições, na atual conjuntura, são realmente realizados de forma geral, atendendo ao interesse público e não apropriados de forma particularista por grupos que não necessitem de proteção social.

Pretende-se, também, verificar se a imunidade destas instituições abrange outras atividades desenvolvidas, não direcionadas para a educação, tais como: estacionamento, serviços gráficos, aluguéis de imóveis etc., mesmo que o resultado dessas atividades reverta para os objetivos sociais das instituições.

Finalizando, é de considerar-se que este tema ganha relevância quando o próprio governo federal trabalha com a necessidade de contrapartida aos benefícios fiscais recebidos como bolsas para a população carente da parte de universidades privadas—

Programa Universidade para Todos – *PROUN-MEC*<sup>1</sup>. Este programa que tem como objetivo reservar vagas em instituições privadas de ensino superior para alunos de baixa renda, sinaliza um avanço na discussão da contrapartida social que instituições que gozam de benefícios fiscais devam ofertar à nação que as beneficia.

---

<sup>1</sup> Programa Universidade para Todos- PROUNI (instituído pela Medida Provisória nº 213/2004, transformada em lei em 13.01.2005, destina-se a conceder bolsas de estudos integrais e bolsas de estudo parciais de cinquenta por cento (meia-bolsa), a brasileiros não portadores de diploma de curso superior, para cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. Conforme os parágrafos 1º e 2º do artigo 1º da Medida Provisória nº 213/04, a instituição que aderir ao programa terá isenção de tributos.

## 2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1 Conceituação

A imunidade<sup>2</sup> é uma limitação constitucional ao poder de tributar, pois reduz a extensão do próprio ente tributante, uma vez que, através dela, certos fatos, situações, bens ou pessoas são subtraídos do campo reservado ao exercício da competência tributária, no sentido de impedir que as normas de tributação incidam sobre os fatos imunizados.

O conceito das imunidades tributárias foi aperfeiçoado pela CF/1988 que inclui, na condição de alcançar o benefício, os entes governamentais federados, as fundações dos partidos políticos e os sindicatos de trabalhadores. Determinou a ausência de finalidade lucrativa das entidades assistenciais e de educação para efeito de imunidade e estabeleceu-se a imunidade recíproca das fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

A imunidade está prevista no artigo 150 da Cf/88, /que assim estabelece:

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:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- 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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148,

---

<sup>2</sup> IMUNIDADE, do latim *immunitas*, quer significar “**qualidade de não ser sujeito a algum ônus ou encargo**” (YOSHIAKI, 2000, p. 124)

I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 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.

§ 5º - .....

§ 6º - .....

§7- .....(Constituição Federal, 2003, p.99/100)

**FALCÃO afirma:**

A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada, ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional. (FALCÃO, [1961], p.129)

**BORGES acrescenta:**

Ao proceder à repartição do poder impositivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora de campo tributável reservado à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios certos bens, pessoas e serviços, obstando, assim — com o limitar o âmbito de incidência da tributação — o exercício das atividades legislativas do ente tributante. Em última análise, ao estabelecer imunidades, a Carta Magna delimita a competência tributária de cada uma das entidades da federação brasileira. É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária.

A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.

[...] Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo — as regras tributárias — a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: 1) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial, não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa.

[...] Todavia, porque a regra jurídica de imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser conceituada como regra de exclusão ou restrição de competência tributária e não apenas de proibição da incidência do preceito que tributa. (BORGES, [2001], p. 206).

Sobre o tema, Baleeiro também ensina:

A imunidade para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza. (BALEEIRO, 1977, p.178)

A imunidade tem por finalidade proteger o sujeito/objeto imune contra toda e qualquer forma de imposto, isto é, impedir que, através do imposto, o Estado diminua a liberdade, a democracia e a forma federativa, transformando em letra morta os valores democráticos consagrados pela Constituição.

A existência de atividades imunes à tributação implica em reconhecer que sua implementação deve atender às finalidades estabelecidas na Constituição. Para atingir aos ‘objetivos da sociedade’ se desonera de impostos a atuação de partidos políticos, escolas, sindicatos etc. O Estado e tais instituições são coadjuvantes, complementares, e não concorrentes, na consecução dos objetivos sociais estabelecidos na Constituição.

O reconhecimento da imunidade tributária deve-se dar com todo rigor, uma vez que as atividades desenvolvidas pelas instituições imunes não estarão inseridas no esforço coletivo de levar dinheiro para os cofres públicos devido à constatação de que essas instituições possuem funções a cumprir ao lado do Estado. A imunidade é como um subsídio

econômico concedido pela Nação e que, em uma república, deve ter sua razão de ser plenamente justificada no contexto nacional.

## 2.2 - Tipos de imunidade

As imunidades podem ser:

a) Subjetivas ou mistas, quando se referem a determinadas pessoas. Exemplo: a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal, as entidades religiosas, os partidos políticos, as instituições educacionais sem fins lucrativos.

b) Objetivas, quando se refere a determinadas coisas ou operações, isto é, exclusivamente da natureza do objeto. Exemplo: imunidade dos livros, revistas, jornais.

Sobre este tema AMARO escreve:

As imunidades são definidas em função de *condições pessoais* de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (p. ex., a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do *objeto* suscetível de ser tributado (p. ex., o livro é imune), ou de *certas peculiaridades da situação objetiva* (p. ex., um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades *subjetivas* (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades *objetivas* (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de *tributabilidade* e se enquadra na exceção que é a *imunidade*). AMARO, 1997, p.146).

As imunidades subjetivas devem ser requeridas pelos interessados e são condicionadas à comprovação, pela pessoa imune de que determinado patrimônio, rendas ou serviços por ela prestados vinculam-se a suas finalidades essenciais. Decorrem da destinação e dos aspectos subjetivos da entidade, pois transformada a destinação ou a qualidade da mesma, ela está fora do campo da imunidade.

No artigo 150 da CF/88, as imunidades subjetivas são tratadas nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso VI e as objetivas são tratadas na alínea “d” do mesmo inciso.

### **2.3 Histórico**

Antes mesmo de existir a estrutura de Estado, tal como hoje o conhecemos, já havia a cobrança de forma impositiva de valores de toda a sociedade por parte da classe dirigente.

O manejo da capacidade de tributar e de não tributar é uma das mais antigas formas de distinguir pessoas e atividades. É uma maneira de implementar políticas fiscais ou econômicas.

Desde o Império Romano, havia o *immunitas* que exonerava certas pessoas ou situações (templos religiosos e bens públicos) de contribuir para com os tributos que sustentavam o Estado.

Na Idade Média, as imunidades eram privilégio do clero e dos nobres que ficavam afastados (ímenes), inclusive no âmbito fiscal, do poder do soberano. A tributação recaía sobre os empresários, comerciantes e classe trabalhadora (agricultores e artesãos), de

forma arbitrária e, extremamente, onerosa. Muitas vezes, não se levava em consideração a real capacidade contributiva, sendo esse um dos motivos da deflagração das Revoluções como as Inglesas do século XVII, a Americana (1776) e a Francesa (1789).

A Carta Magna<sup>3</sup> de 1.215 depois de Cristo (d.c.) foi um marco para a cidadania e a tributação, pois com ela surgem, de forma embrionária, várias garantias constitucionais de liberdade presente nas Constituições Ocidentais, dentre elas o Princípio da Legalidade. Contudo, tais direitos eram controlados pela nobreza, em seu próprio proveito, e não para favorecer a sociedade como em todo, isto é, as garantias eram dos nobres e da igreja, e não da sociedade.

Esse caráter de não tributar a nobreza e o clero foi sendo progressivamente contestado. O avanço das idéias liberais e cidadãos trouxe uma lógica coletiva, demandando certa democratização das imunidades. Com isso, deixaram de ser privilégio de nobres e da igreja frente ao rei, passando a representar garantia de desoneração fiscal de determinadas atividades “**sociais**”.

Dentro dessa nova perspectiva liberal (garantia individual) é que as limitações ao poder de tributar evoluíram. Dessa época, surgiu a idéia de liberdade e de igualdade, pois, uma vez conquistadas tais garantias, a ‘ordem natural’ se encarregaria de fazer que o bem estar e a prosperidade viessem.

A “ordem natural” no Capitalismo apenas privilegiou os que possuíam o poder econômico e as soluções de caráter meramente individual (tratando de forma igual os desiguais). Não foram, entretanto, suficientes para resolver as questões sociais. Passou-se, então, a cogitar a aplicação de direitos coletivos como direitos fundamentais.

---

<sup>3</sup> Editada no reinado de João-Sem-Terra, na velha Inglaterra, deu início à não aceitação da tributação desmesurada e sem as determinações da lei. Foram incluídas as primeiras restrições ao poder de tributar.

A sociedade passa progressivamente a se preocupar mais com o coletivo, com o bem estar da maior parte da população, com o desenvolvimento social e econômico da coletividade, isto é, da óptica individual passa-se à perspectiva coletiva. Essa compreensão dos direitos fundamentais como garantia da sociedade, e não só do indivíduo, é precursora de nova gama de direitos. Se não foi possível, inteiramente, resolver o problema das questões sociais, houve avanços com a ampliação do compromisso social do Estado. Partiu-se então para os interesses difusos que, somados ao conceito de futuras gerações, dar-se-á origem a nova compreensão dos direitos fundamentais.

Especificamente, a imunidade, desde essa época, com a mudança nas concepções, passou a ser considerada não apenas em sua perspectiva individual, mas como uma garantia de cidadania para todos, coletiva e difusamente, de forma a permitir o desenvolvimento das futuras gerações.

### **2.3.1 A imunidade tributária no Brasil**

No Brasil, na Constituição do Império de 1824<sup>4</sup>, já existiam aspectos embrionários da capacidade contributiva e imunidade fiscal.

Com a proclamação da República e a promulgação da Constituição de 1891<sup>5</sup>, aplicou-se, pela primeira vez no Brasil, o princípio da generalidade, pelo qual nenhum indivíduo, que pratique um fato gerador tributado, poderá fugir à tributação. As exonerações fiscais, compreendendo as isenções e imunidades, passaram, então, a ser exceções.

---

<sup>4</sup> Disponível em: [www.presidencia.gov.br/ccivil\\_3/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.presidencia.gov.br/ccivil_3/Constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em: 06 out. 2004.

<sup>5</sup> Idem

Mudou-se a situação com o fim do Estado Novo, amenizando os princípios republicanos. A Constituição Federal de 1946<sup>6</sup>, tomada pelo forte espírito protecionista que se seguiu ao período ditatorial, entendeu por bem conceder imunidade tributária para certas categorias e atividades, dentre elas os cultos religiosos.

A benesse foi respaldada pelos textos constitucionais subseqüentes e somente com a ditadura implantada, que reformulou o sistema tributário, com Emenda Constitucional – EC - nº 18/65<sup>7</sup>, as imunidades passaram a ser previstas expressamente, de forma semelhante à Constituição atual.

Tendo em vista as modificações inseridas na Constituição atual, isto é, os critérios para a concessão da imunidade, os tributaristas, estudiosos do direito, vêm discutindo o alcance desse benefício, o que tem causado controvérsias e muita polêmica sobre a matéria.

A evolução da concessão da imunidade, particularmente a das instituições educacionais, objeto deste estudo, no Brasil é pautada pelos seguintes ditames constitucionais:

Sob a égide do artigo 31 da CF/1946, as instituições educacionais independentemente de atuarem, com ou sem finalidade lucrativa, tinham direito à imunidade sobre os seus bens e serviços, desde que investissem todas as suas rendas no País, isto é, para se obter o gozo do benefício constitucional, a pessoa jurídica tinha de cumprir dois requisitos básicos: ser uma instituição de educação e aplicar suas rendas integralmente no País;

Art 31 - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

---

<sup>6</sup> Idem

<sup>7</sup> Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06 out. 2004.

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;

II - .....

III - .....

IV - .....

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Parágrafo único - .....

• Sob a égide do artigo 20 da CF/1967, a imunidade tributária das instituições educacionais passou a acobertar o patrimônio, os serviços e as rendas das mesmas, desde que obedecidos os critérios elencados no art. 14 do CTN;

Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

III - criar imposto sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra *a* do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido

pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

Sob a égide do artigo 150 da CF/1988, houve restrição com relação aos benefícios da imunidade tributária, ao acrescentar que as instituições educacionais sem fins lucrativos teriam direito ao benefício, desde que cumprissem os requisitos da lei, neste caso, o art. 14 do CTN. Manteve-se a imunidade sobre o patrimônio, os serviços e as rendas, relacionados com as finalidades essenciais das instituições.

## 2.4 Imunidade e isenção

A incidência tributária decorre de uma situação descrita em lei. A não incidência ocorre quando o fato econômico permanece fora do campo tributário, ou seja, quando não é atingido pela definição da hipótese de incidência<sup>8</sup> de determinado tributo, isto é, não está na lei como fato gerador<sup>9</sup>; ocorre em relação a todos os outros fatos não abrangidos pela hipótese de incidência. Nas palavras de Machado (2001, p.188)., “não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o suporte fático.”

A isenção tributária é a renúncia que o sujeito ativo faz de tributo que a Constituição insere em sua competência, isto é, a desqualificação, por lei, do fato gerador ou do sujeito passivo. Traz, como consequência, a perda do nascimento da obrigação tributária.

---

<sup>8</sup> Por hipótese de incidência, deve-se entender a previsão legal de uma situação fática, necessária e suficiente para originar a obrigação tributária, isto é, a partir da realização fática da hipótese de incidência, necessariamente e por consequência direta, irá surgir uma obrigação tributária.

<sup>9</sup> Dá-se à realização da hipótese de incidência no plano real, concreto, fático o nome de fato gerador, o fato que dá origem à obrigação tributária. Observe-se que de forma nenhuma há a coincidência entre o fato gerador e a hipótese de incidência, pois situam-se em planos diferentes, um no plano real, concreto, fático e o outro no plano abstrato, hipotético, por ser apenas uma previsão legal.

O fato econômico enquadra-se na descrição genérica do fato gerador, mas em razão de isenção concedida pelo sujeito ativo, por própria lei, este abre mão do direito de tributá-lo.

Na prática, há confusão entre isenção e não-incidência. Mas a teoria permite diferenciá-las claramente, ainda que os efeitos sejam os mesmos. A distinção está na origem do benefício. Nos casos de isenção, o sujeito ativo renuncia a tributo que poderia exigir, por estar incluído no fato gerador, enquanto nos casos de não incidência, o sujeito ativo do tributo, ao definir o fato gerador, já deixa de fora determinadas hipóteses econômicas<sup>10</sup>.

As isenções são utilizadas para permitir maior flexibilidade na política econômica das unidades federativas. São conjunturais e não estruturais. Em sua grande maioria, são utilizadas de forma negativa, pois é um forte instrumento de se fazer a chamada “guerra fiscal” entre os entes federados.

A imunidade é uma forma de não incidência do tributo, porque impede que uma norma legal defina como fato gerador às situações que estão imunes. Assim, se não há previsão legal de incidência das matérias imunes, não se admite a ocorrência do fato gerador, por simples ausência de previsão legal e, conseqüentemente, a formação da obrigação tributária principal.

Dentre os fatos tributáveis, portanto, a hipótese de incidência é obtida com a exclusão, somente, das hipóteses de imunidade, ficando a isenção, de início, dentre os fatos tributáveis (hipótese de incidência = fatos tributáveis – fatos imunes)

---

<sup>10</sup> O Decreto-lei 406/68, art.10, parágrafo único, declara excluídos da incidência do ISSQN os que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivos ou fiscal de sociedades, pois este imposto somente alcança os serviços prestados por empresa ou profissional autônomo.

Machado, para distinguir a isenção da imunidade, ensina:

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a própria posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem conseqüências da maior importância, tendo-se em vista que a Imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso a literalidade.

Ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é isenta, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade. E se a lei porventura se referir a hipótese de imunidade, sem estar apenas reproduzindo, inutilmente, a norma da Constituição, a hipótese não será de imunidade, mas de isenção. (Hugo de Brito Machado,[1992], p.154).

Enfim, o escopo da imunidade é a implementação concomitante dos objetivos do Estado, traçados pela sociedade na Constituição, enquanto a isenção diz respeito à conjuntura econômica e social de um ente federado.

## **2.5 Imunidade e os princípios constitucionais – Estado Democrático de Direito**

O Sistema Tributário é movido por regras limitativas dos excessos danosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.

A Constituição respeita todos os direitos da pessoa, dentre eles educar-se e educar a prole, sob as inspirações dos princípios da liberdade e nos ideais de solidariedade humana, conforme preceitua o art 205 da CF/1988:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (Constituição Federal, 2003, p.. 131).

E, como consequência, a liberdade de ensinar e aprender, normatizada no art. 206 da CF/1988:

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 do ensino, garantidos, na forma da lei, planos de carreira para o magistério público, com piso salarial profissional e ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos;

VI - gestão democrática do ensino público, na forma da lei;

VII - garantia de padrão de qualidade. (Constituição Federal, 2003, p. 131).

A imunidade dada às instituições educacionais sem fins lucrativos foi instituída pelo Poder Constituinte, sob os argumentos de que a educação é reconhecida como direito público subjetivo do cidadão, além de ser um pilar para a construção da sociedade livre, solidária e justa.

Com procedência, MACHADO ensina:

Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado. Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justifica seja a norma elevada ao plano constitucional. E não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante. (MACHADO, 1997, p.30)

Para gozar do benefício que a sociedade lhe concede, toda e qualquer atividade ou instituição imune tem por objetivo geral os princípios constitucionais, tais como: garantir o desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais;

promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade. Os *fundamentos* são a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, conforme dispõem os artigos 1º e 3º da CF/1988, a seguir:

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

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

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

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. (Constituição Federal, 2003, p 131)

Além de outros requisitos legais que serão tratados adiante, as instituições de educação imunes além dos objetivos gerais acima mencionados, devem atender, também, os objetivos específicos de desenvolver plenamente o indivíduo, prepará-lo para o exercício da cidadania e qualificá-lo para o trabalho (art. 205 da CF/1988); respeitados os princípios de

igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas; valorização dos profissionais do ensino; garantia de padrão de qualidade (incisos do art. 206 da CF/88), além de deverem ser cumpridas as normas gerais da educação nacional (art. 209, I, CF/88), a seguir:

Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

- I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;
- II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público. (Constituição Federal, 2003, p. 131).

### **2.5.1 O direito à educação**

No Brasil, o reconhecimento dos direitos individuais e dos direitos sociais, nas diferentes modificações do Estado Democrático de Direito, vem desde a Constituição Federal de 1934 e, desde então, a consagração do direito à educação, como não poderia deixar de ser, tem sido constantemente lembrada nos inúmeros tratados, cartas de princípios e acordos internacionais que buscam estabelecer a pauta de direitos que consagram a dignidade da pessoa humana.

Nossa Constituição Federal de 1988, pela primeira vez na História Constitucional Brasileira, consagrou o princípio da dignidade da pessoa humana. Colocou-o como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil constituída em Estado Democrático de Direito, nos termos do art. 1º, inciso III, tornando-o assim uma norma jurídica constitucional.

Na esfera jurídica, esse ordenamento constitucional, ao garantir a dignidade da pessoa humana, garante também o mínimo existencial para uma vida digna a todo cidadão brasileiro. Exatamente nesse ponto, a educação vai ser inserida, ou seja, vai fazer parte deste

mínimo existencial, vai compor o conjunto de elementos que dão forma ao conteúdo mínimo da dignidade.

A CF/1988 dedicou toda uma seção ao direito à educação, ora em sua dimensão subjetiva – direito fundamental à educação, ora em sua dimensão objetiva – , relacionando a educação como um prestação estatal obrigatória, entregando assim ao Estado e ao cidadão, de forma implícita, a tarefa de educar e ser educado.

A educação possibilita o pleno desenvolvimento da personalidade humana. É requisito indispensável à concretização da própria cidadania. Com ela, o indivíduo toma consciência de sua liberdade. Aprende a exercer seus direitos e não se descuida de seus deveres, pressupostos necessários à evolução de qualquer Estado Democrático de Direito, pois a qualificação para o trabalho e a capacidade crítica dos indivíduos mostram-se imprescindíveis ao alcance dos objetivos dessa forma de governo.

Se quiser diminuir as desigualdades e disparidades de renda, o País tem que divulgar, difundir e garantir a efetividade da educação, pois só com ela haverá maior qualificação do indivíduo e, como consequência, maior renda futura.

Se, é um direito e um bem público, não basta assegurar o acesso à educação, como direito de todos, a ser garantido pelo Estado, se não houver política de fomento e supervisão em seu conjunto. Deve-se implantar política de avaliação, respeitando as diversidades, mas tornando-a compatível com as exigências de qualidade, relevância social e autonomia.

A importância do ensino superior no conjunto das políticas públicas tem sido crescente e já existe, dentro das universidades, uma corrente que busca a avaliar seus resultados, implementando-se a valorização das ações públicas no âmbito local, regional e

nacional. Para isso, há de se estabelecer um sistema de avaliação<sup>11</sup> que tenha como meta a melhoria da qualidade acadêmica e da gestão institucional e que esteja fortemente identificado com a idéia da função social das instituições de ensino superior.

Com a emergência de um mercado educacional globalizado e a internacionalização do conhecimento, em resposta à globalização da economia, avaliar, de forma mais rígida, somente o ensino superior não basta. É preciso que se estenda à avaliação já existente<sup>12</sup>, ao ensino fundamental e médio, de forma efetiva e complementar, as avaliações aplicadas ao ensino superior, implementadas com mecanismos de controle, fiscalização e regulação com regras de entrada, regras de permanência e regras de saída, orientados, prioritariamente, para a seleção, a mensuração e a comparação. Com isso, pode-se definir uma política de investimentos dos recursos públicos, além de uma avaliação do ensino como um todo, em cada momento, mostrando-se as concepções e as perspectivas distintas do ensino e seu papel na sociedade brasileira.

A criação de um grande sistema de avaliação educativa, no ensino superior, médio e fundamental, deve ser de responsabilidade compartilhada do Estado e das instituições. Contará com o acompanhamento efetivo da sociedade que tem de ter, por direito, um sistema educativo que cumpra seus principais anseios e necessidades. Cabe saber se as instituições estão realizando seus mandatos sociais, relativos à melhoria do conhecimento e à formação de cidadãos, a fim de que, também, sejam bons profissionais.

O país precisa decidir se quer ser um país basicamente exportador de matéria prima ou se quer participar da competição global, vendendo mais produtos industrializados e, conseqüentemente, propiciar melhor distribuição de renda. Mas, para isso, é preciso investir em educação, condição para o desenvolvimento tecnológico, o crescimento econômico e trabalhos bem remunerados.

---

<sup>11</sup> Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), que analisa a instituição, o aluno e os cursos oferecidos.

<sup>12</sup> Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica do MEC - SAEB

### 2.5.2 Setor público x setor privado

Tomando-se por base o setor privado de educação superior, tem-se que ele é responsável pela maior parte das matrículas de alunos na educação superior no Brasil. Estima-se que ele represente uma indústria de aproximadamente R\$11 bilhões por ano, com perspectiva de expansão, devido ao reduzido tamanho do ensino superior brasileiro e às limitações de recursos públicos.

Ao longo da década de 1990-2000, houve diminuição das matrículas nas escolas públicas de ensino superior (quadro 1), devido, principalmente, o aumento do número de instituições de ensino superior privadas que passaram a dominar, de forma sistemática, o ensino superior no Brasil (Tabela 1). Isso fica mais evidente nos dados trazidos pela tabela 2, que compara as características gerais do ensino superior ao sistema como um todo.

Tabela 1: Evolução do número de instituições de ensino superior privado no Brasil

Ano	Instituição		Total	Privadas (%)
	Pública	Privada		
1990	222	696	918	75,82%
1991	222	671	893	75,14%
1992	227	666	893	74,58%
1993	221	652	873	74,68%
1994	218	633	851	74,38%
1995	210	684	894	76,51%
1996	211	711	922	77,11%
1997	211	689	900	76,56%
1998	209	754	973	77,49%
1999	192	905	1097	82,50%
2000	176	1004	1180	85,08%
2001	183	1208	1391	86,84%
2002	195	1442	1637	88,09%

Fonte: Ministério da Educação (MEC).

Tabela 2: Grandes números do ensino superior – graduação – Belo Horizonte – 2000

Especificação	Total	Administração			
		Federal	Estadual	Municipal	Privada
Instituições	1.180	61	61	4	1 004
Cursos	10 585	1 996	1 755	270	6 564
Matrícula	2 694 245	482 750	332 104	72 172	1 807 219
Concluente	324 734	59 098	43 757	9 595	212 283
Docentes em exercício	183 194	43 739	30 836	4 137	104 482
Servidores em exercício	198 074	67 001	43 879	2 693	84 501

Fonte: Ministério da Educação/ Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira(MEC/INEP).

Nota: Sete instituições privadas e uma instituição estadual de ensino superior-graduação não responderam ao Censo de 2000.

No tocante ao ensino fundamental e médio, ao contrário do ensino superior, há mais concorrência, em bases nacionais, das matrículas em escolas públicas em comparação com as particulares. (tab. 3). Este quadro tende a se modificar, conforme o bem elaborado artigo de Antônio Góis, contido no Anexo VI, que comenta sobre a expansão e a qualidade do ensino ministrado pelas instituições particulares.

Tabela 3: Número da matrícula segundo o nível e a rede de ensino – Belo Horizonte – 2002

Nível e rede de ensino	Matrícula nos estabelecimentos
Total	58 196 522
Pública	48 939.816
Particular	9 256 706
Pré-escolar	6 738 173
Pública	4 786 612
Particular	1 915 561
Fundamental ou 1º Grau	35 150 362
Pública	31 915 585
Particular	3 234 777
Médio ou 2º Grau	8 710 584
Pública	7 587 684
Particular	1 122 900
Jovens e Adultos e Educação Especial	4 117 490
Pública	3 598 280
Particular	519 210
Superior ou 3º Grau	3 479 913
Pública	1 051 655
Particular	2 428 258

Fonte: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP).

Apesar dos poucos recursos públicos, o Governo tem contribuído para o crescimento do setor de ensino privado, fundamental, médio e superior, através de benefícios fiscais em suas diversas modalidades. Segundo o Ministério de Educação (MEC), somente para o ensino superior, para um faturamento anual na ordem de R\$11 000 000 000,00 (onze bilhões de reais), as faculdades/universidades privadas deixam de recolher de impostos um volume na ordem de R\$700 000 000,00 (setecentos milhões de reais).

Desse modo, a responsabilidade do Estado pela expansão e qualidade da rede pública é substituída pela obrigação de apoiar financeiramente (vide anexo VII), através da concessão da imunidade e isenções, o ensino privado na mesma medida em que apóia o ensino público.

## **2.6 Interpretação no direito tributário**

O ato de interpretar é o momento essencial na aplicação da lei. Nem sempre há a desejada harmonia dos textos; ao contrário, na maioria das vezes, eles se chocam, se conflitam. Sendo assim, a ciência do Direito se serve do instituto da hermenêutica para traduzir o conteúdo, sentido e alcance das normas jurídicas. Por isso, cada mandamento ou cada preceito legal deve ser harmonicamente examinado dentro de um sistema. Só assim, obteremos a exata interpretação.

Toda e qualquer norma jurídica depende, para ser aplicada, da interpretação, que faz parte do procedimento de aplicação da norma. O aplicador, à luz de um valor ou de uma ideologia, a compreenderá ou a interpretará, mantendo um sentido já estabelecido, como nas épocas de estabilidade social, ou dando-lhe um sentido novo, como acontece nas épocas de transição. O intérprete não cria, não inova, limita-se a considerar o mandamento legal em toda sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance.

Uma lei, tida como clara durante certo tempo, pode tornar-se ambígua ou duvidosa mais tarde, com o aparecimento de novas relações que gerem a incerteza de saber se são, ou não, reguláveis pela norma, até então, pacificamente aplicada.

Mesmo admitindo-se a existência de normas absolutamente claras, não se pode concluir pela desnecessidade de interpretação em relação a elas. O que se terá, nesses casos, é a interpretação imediata que deixa transparecer que não houve interpretação.

Resumindo, compete à hermenêutica jurídica o estudo e a sistematização dos processos ou métodos aplicáveis na interpretação das normas jurídicas.

Diversos são os métodos ou processos de interpretação das normas jurídicas, sendo os mais relevantes, os seguintes:

– gramatical – o intérprete investiga o significado gramatical das palavras usadas no texto legal em exame);

– histórico – o intérprete procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal, e as relações desta com as demais regras contidas no mesmo;

– sistemático – o intérprete procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição de que a mesma se encarta no diploma legal, e as relações desta com as demais regras contidas no mesmo – nenhum dispositivo deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere;

– teleológico – o intérprete dá maior relevância ao elemento finalístico – tendo em vista a finalidade para a qual a regra foi elaborada.

Os autores geralmente indicam como fontes da interpretação a doutrina, a jurisprudência e a própria lei. Quando, porém, por via de interpretação, já não se consegue encontrar solução normativa para uma dada hipótese concreta, surge a possibilidade da integração, que é um processo de hermenêutica. Dela o intérprete lança mão sempre que a lei for omissa. É o meio de que se vale o aplicador da lei para tornar o sistema jurídico inteiro, sem lacuna.

Na interpretação e aplicação da CF/1888, buscar-se-ão os fundamentos harmônicos e a sistemática dos princípios e preceitos nela contidos. A melhor maneira de se interpretar uma norma constitucional, isoladamente considerada, é torná-la compatível com suas normas, que se integram e se completam.

Por mais cuidadoso que tenha sido na elaboração de uma lei, o legislador não consegue regular, direta e claramente, todas as relações da vida social, merecedora de tutela jurídica. Tanto a interpretação como a integração são instrumentos indissociáveis do trabalho de um intérprete para a aplicação do Direito.

O intérprete é livre para adotar o método ou os métodos mais convenientes. O CTN não exige a utilização de um ou de outro, mas, na ausência de disposição expressa, o intérprete deve respeitar o art. 108 do CTN, seus limites e sua ordem. Recorde-se que entre os elementos a serem considerados no que chamamos "processo interpretativo integrado" está o teleológico e, precisamente, o elemento finalístico que justifica o que se tem impropriamente denominado interpretação econômica e tantos comportamentos outros, em geral, apontados como peculiaridades do Direito Tributário.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A interpretação da Constituição, ou de qualquer lei, resulta da integração sistemática de todos os seus princípios.

As imunidades não defluem apenas de um artigo da Constituição ou do cumprimento dos parâmetros legalmente estabelecidos. Em sua interpretação, devem ser consideradas todas as Diretrizes estabelecidas na Carta, todos os Princípios. Enfim, não se deve pinçar um único dispositivo constitucional e dele extrair o direito de não pagar impostos (imunidade), sem conectá-lo com as demais normas existentes no texto e no contexto constitucional.

Nesse sentido, BRITO (1998, p.27) registra que o “Supremo Tribunal Federal vem sedimentando, ao longo dos anos, em iterativa jurisprudência, o uso da interpretação ampliativa das normas imunizantes”.

A interpretação que tem prevalecido é o método de integração teleológica ou finalística, porque a norma imunizante visa a preservar ou resguardar valores, princípios e objetivos, estabelecidos na Constituição Federal. Em outras palavras, na interpretação de uma norma imunizante, deve-se dar prevalência à efetiva realização do princípio constitucional que justifica ou inspira tal imunidade. Esta é a interpretação mais elástica do dispositivo constitucional, que vem sendo adotado, repetidas vezes, pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim sendo, tem-se interpretado teleologicamente a norma de imunidade consagrada no art. 150, VI “c”, da Constituição Federal de 1988, em perfeita harmonia com os demais princípios de defesa do conhecimento, educação e cultura.

### 3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS

Conforme visto anteriormente, a CF/88 não se restringe apenas em repartir a competência tributária a cada pessoa jurídica de direito público interno. A atribuição Constitucional se completa pela proibição de se instituírem tributos, abrangendo hipóteses constitucionalmente previstas como imunes. Com isso, toda atribuição de competência, ao mesmo tempo, autoriza e limita a tributação.

Não é suficiente, portanto, que a instituição educacional colabore com o Estado na realização de serviços de utilidade pública, ainda que sem fins lucrativos. O que é importante, todavia, para se justificar a imunidade, é a prestação desinteressada e indiscriminada dessa colaboração. A imunidade tributária não atinge a todas as instituições educacionais, mas somente as que estão voltadas para o interesse geral e que preencham funções correlatas à ação governamental.

#### 3.1 Instituições educacionais sem fins lucrativos

##### 3.1.1 Conceito

Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune à instituição de educação que preste os serviços para os quais tiver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, **sem fins lucrativos**.

Ao comentar o art. 205 da CF/88, Bastos escreve:

De acordo com a Lei Maior, a Educação é direito de todos e dever do Estado e da família. Tem por objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para a cidadania e sua qualificação para o trabalho. Ela será ministrada com base nos princípios fixados no art. 206, dentre os quais se destaca o inc. IV, que determina a gratuidade ao ensino público em estabelecimentos oficiais. Daí surgirem os dois sistemas funcionais de ensino. O público, sustentado pelo Estado, e o privado aberto à iniciativa particular e sujeito ao cumprimento das normas gerais de educação nacional e à avaliação de qualidade pelo Poder Público (art. 209). (Celso Ribeiro Bastos, 1988. v.8, p.411)

São instituições de educação sem fins lucrativos todas aquelas entidades que prestam serviços de ensino em qualquer grau e em qualquer área do conhecimento humano, com vistas a promover os fins elencados no artigo 205 da CF/1988, que não apresentem "superávit" em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

A expressão *sem fins lucrativos* quer dizer que a instituição imune não pode ser fonte de lucros para os seus sócios ou instituidores.

Machado ensina:

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. (Hugo de Brito Machado, 1998, p.121)

As instituições de ensino sem fins lucrativos são de relevância social porque fomentam a educação, requisito essencial para o desenvolvimento do País e para a ampliação da cidadania.

### 3.2 A imunidade tributária das instituições educacionais e suas atividades econômicas

A imunidade tributária da instituição educacional abrange somente os impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços deste tipo de instituição, **desde que relacionados com as suas finalidades essenciais.**

Ichihara ensina:

Não só pelo fato de o art.150,VI,c,da CF/88 falar em 'vedado (...) instituir impostos ...', a imunidade aqui prevista não se aplica aos tributos vinculados, isto é, taxas e contribuição de melhoria. Essa interpretação decorre da aplicação dos princípios gerais de direito tributário, consagrados no art. 177 do CTN, quando trata das isenções, dizendo o seguinte: '*Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva: ! – às taxas e às contribuições de melhoria.*'

Esse princípio aplica-se à imunidade, não pelo rótulo *taxas* ou *contribuição de melhoria*, mas pelo fato de essas espécies tributárias, para sua cobrança, necessitarem de uma atuação estatal, o que não ocorre com o imposto, pois, sendo não vinculado, independe de qualquer atividade estatal. Qualquer atuação do Estado é custeada com recursos provenientes da comunidade em geral, e, por isso, mesmo a pretexto de imunidade, de relevante interesse ou proteção de determinados valores, não pode beneficiar a entidade imune sem uma previsão expressa. (ICHIHARA, 2000, p.247).

A interpretação que se der a esta expressão constitucional é que vai conduzir as respostas a várias questões, tais como: os rendimentos de uma aplicação financeira de uma entidade educacional estão imunes à incidência de imposto de renda? E os rendimentos de imóveis alugados por entidades educacionais, estão livres daquele imposto federal? Esses imóveis estão imunes à incidência do IPTU, ou não?

Existem duas grandes linhas de interpretação para a expressão constitucional: atividades essenciais. Uma linha entende que somente estariam imunes o patrimônio, renda ou serviços diretamente relacionados com o objetivo da entidade, isto é, que estejam vinculados à atividade protegida constitucionalmente da incidência de impostos, que, no caso em tela, é a promoção da educação.

Essa corrente apega-se à natureza da manifestação de capacidade contributiva (renda, patrimônio ou serviços) que estaria protegida pela imunidade constitucional. Nesse sentido, os rendimentos de aplicação financeira e a renda de aluguéis de imóveis locados a terceiros, efetuados por uma instituição de educação, não estariam livres da incidência de Imposto de Renda na fonte, porque **tal renda não decorreu diretamente da** prestação dos serviços educacionais, **razão de ser da regra imunizante**. O mesmo se diga com relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) incidente sobre aqueles imóveis.

Uma outra corrente entende que a expressão “relacionados com as suas finalidades essenciais” deva ser **interpretada finalisticamente**, de modo que **a definição** quanto à imunidade, ou não, de manifestação de capacidade contributiva **deve pautar-se** não pela análise da origem da receita, mas **pela destinação que é dada à mesma**.

Nesse sentido, **um rendimento estaria imune de tributação sempre que for destinado às finalidades essenciais da instituição**, no caso, a prestação de serviços educacionais, **independentemente da origem do mesmo**. Esta linha interpretativa não se apega à atividade-origem (rendimentos de aplicações financeiras, rendas de aluguéis, etc), mas ao contexto de aplicação da respectiva receita. A dimensão teleológica supera a dimensão estrutural do fato econômico protegido da tributação.

Com base nesse entendimento, o Supremo Tribunal Federal afastou, por inconstitucionalidade, a pretensão municipal de exigir IPTU sobre imóvel alugado por entidade educacional, desde que a renda respectiva tenha sido destinada a suas finalidades institucionais (promoção da educação). Dentro da mesma linha de entendimento, os rendimentos de aplicações financeiras, desde que destinados ao incremento das atividades educacionais, também devem estar imunes à incidência de Imposto de Renda na fonte.

Ausência de fins lucrativos, conforme lição de Roque Carraza, não implica a prestação gratuita de serviços, sendo esse também o entendimento pacífico do STF.

Aliás, conforme restou consignado, linhas atrás, pelo delineamento do conceito de instituição de educação, o fato de o serviço prestado ser feito mediante contraprestação paga não desnatura seu caráter de instituição de ensino, como também o caráter de instituição de ensino sem fins lucrativos.

**A ausência dos fins lucrativos caracteriza-se**, precipuamente, pelo fato de a instituição utilizar os rendimentos obtidos em favor do fomento da própria atividade que desenvolve. Isso se reflete **na proporcionalidade entre esse rendimento e a qualidade dos serviços prestados**. Como exemplo, a presença de **equipamentos condizentes** com a realidade financeira da instituição **e a remuneração adequada de seus funcionários e dirigentes**, de modo que não haja grandes distorções salariais, entre as classes. É importante que se estabeleça proporcionalidade que deverá ser sempre demonstrada pela instituição interessada em gozar da imunidade e, prudentemente, apreciada pelo Juiz, caso seu pleito se transforme em pretensão resistida.

Não se pode deixar que se instale concorrência desleal **ou privilégios na exploração das atividades econômicas**, entre as instituições de ensino imunes e as outras empresas, no que tange ao fornecimento de serviços e produtos.

Beneficiar pela imunidade as atividades econômicas, regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, é ensejar a dominação de mercados e a possível eliminação de concorrência, por gerar preços e lucros não tributáveis. Este também é o posicionamento dos tributaristas Ives Gandra da Silva Martins e Yoshiaki Ichihara, conforme parte de textos constantes do Anexo I.

### 3.3 Requisitos a serem preenchidos para o gozo da imunidade

É pacífico na doutrina e na jurisprudência o fato de a entidade imune não estar obrigada ao pagamento do imposto, mas ela não está isenta de cumprir todas as obrigações acessórias ou dever instrumental formal. O próprio CTN, no art. 14, com as modificações introduzidas pelo inciso I da Lei Complementar n 104 de 2001, estabelece o cumprimento dos deveres instrumentais, como condição para o enquadramento como entidade imune.

Art. 14 - O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º (trata da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos) 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;

- *inciso I com redação pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*

II - aplicarem integralmente no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manter 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.

Sendo assim, para ter direito à imunidade tributária, a instituição educacional deve demonstrar:

a) que não possui fins lucrativos;

b) que não distribui **qualquer parcela** de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

c) que aplica integralmente no País, seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;

d) que mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O cumprimento dos requisitos previstos nas alíneas "b" a "d", acima citados, devem ser **provados através de documentos idôneos que retratem, efetiva e fielmente, a movimentação contábil e financeira da instituição**. A escrituração de suas receitas e despesas tem que ser feita em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Sendo assim, **a imunidade das instituições educacionais é condicionada**, ou seja, para se obter o benefício fiscal, as instituições **têm que cumprir as obrigações acessórias, como disciplina o art.14 do CTN**, que se não forem totalmente observadas, a autoridade competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderá suspender a aplicação do benefício.

#### 4 JURISPRUDÊNCIA

A doutrina e o Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a imunidade, prevista no artigo 150,VI, "c", da CF/88, convergem na interpretação de que ela alcança as instituições de educação sem fins lucrativos e se aplica somente aos impostos.

O STF tem entendido que a ausência de fins lucrativos não implica prestação gratuita de serviços. O fato de o serviço prestado ser feito mediante contraprestação, não desnatura seu caráter de instituição de ensino, como também o caráter de instituição de ensino sem fins lucrativos, desde que a instituição utilize os rendimentos obtidos em favor do fomento da própria atividade que desenvolve. Trata-se, como afirmado anteriormente, de uma questão de proporcionalidade, que deverá ser sempre demonstrada e provada pela instituição imune.

Com relação à expressão constitucional "relacionados com suas finalidades essenciais", existem duas grandes correntes de interpretação. Uma corrente que entende que a imunidade abrange somente o patrimônio, renda ou serviços diretamente vinculados ao objetivo da instituição. Para essa corrente os rendimentos de aplicação financeira, as rendas provenientes da locação de imóveis a terceiros, estacionamento e outras não seriam abrangidos pela imunidade.

A outra corrente entende que a interpretação da expressão constitucional, acima citada, deva ser interpretada finalisticamente, pois a abrangência da imunidade deve pautar-se, não pela análise das receitas, mas pela destinação que é dada às mesmas e, nesse caso, os rendimentos de aplicações financeiras, rendas de aluguéis a terceiros etc., estariam abrangidos pela imunidade,

O STF vem dando à referida expressão a interpretação mais extensiva, chegando mesmo a decidir que as entidades educacionais sem fins lucrativos têm direito à imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de forma direta, à sua atividade essencial, mesmo que aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados.

A doutrina, em sua grande parte, tem seguindo a posição do STF é o que podemos ver nos dizeres de MACHADO:

A norma de isenção, sendo, como é, uma norma de exceção, deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111). Entenda-se: a norma de isenção não comporta aplicação por analogia. Não pode, em princípio, ter ampliado o seu alcance, pelo uso dos recursos da hermenêutica. Já a **norma de imunidade**, embora formalmente assemelhada à norma de isenção, **comporta todas as ampliações necessárias a que a norma da Constituição alcance sua finalidade**. Em outras palavras, enquanto na interpretação da norma de isenção deve predominar, em princípio, o elemento literal, **na interpretação da norma de imunidade deve predominar, o elemento teleológico ou finalístico, sem o que não estar sendo assegurada a supremacia da Constituição**.

Com efeito, sendo a Constituição um plano fundamental da ação estatal, na interpretação de suas normas deve sempre prevalecer o finalismo. E como cada imunidade é instituída em face de um princípio que a Constituição consagra como viga mestra do ordenamento jurídico, **é da máxima importância que se faça valer, que se faça efetivo, o princípio que inspirou a imunidade**. Na interpretação das normas de imunidade, portanto, deve ser afastado o elemento jurídico formal, sempre que este esteja sendo obstáculo no caminho da realização do princípio que justifica a norma imunizante.

.....

**Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado.** Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justiça seja a norma elevada ao plano Constitucional. E não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante. (Machado – Livro Aspectos fundamentais do ICMS – Artigo disponível: <http://www.hugomachado.adv.br/artigos/artigos.html>. Acesso em 20 junho de 2004 – (grifos nossos)

Com isso, devido à subjetividade da interpretação desta expressão, as entidades educacionais estão podendo incluir, no âmbito da imunidade, praticamente todo seu patrimônio, sua renda e seus serviços. Entende-se que, para o judiciário, a norma constitucional relativa às imunidades admite interpretação ampla, de modo a cumprir os princípios e postulados nela contidos, devendo merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva.

## 5 CASO CONCRETO

### 5.1 Introdução

Como já vimos, a imunidade é uma renúncia fiscal, e como tal deve ser discutida à todo momento para que haja acompanhamento do desempenho de suas funções estatutárias, para se saber até que ponto ela está sendo bem aproveitada pela sociedade.

Em face disso, faz-se necessário tirar um retrato da situação das instituições educacionais, tomando por base um caso concreto que, acredito, representa uma situação, não muito rara, da utilização fática da renúncia fiscal, dada em função da necessidade do Estado em cumprir um dos princípios constitucionais, que é educar.

O caso ora analisado é referente a uma instituição educacional qualificada em seus Estatutos como uma associação civil sem fins lucrativos e que tem por finalidade criar, congregar, dirigir e manter instituições que visem à beneficência, à assistência social, à promoção humana, através da educação, do ensino e da cultura. Tal instituição solicitou à Prefeitura Municipal de Belo Horizonte – PBH - o reconhecimento de imunidade tributária. Foi indeferido o seu pedido.

Inconformada, a instituição apresenta pedido de revisão do referido despacho, instaurando, assim, o contencioso administrativo, através do processo tributário administrativo – PTA – nº 01.043.477.01.05, objeto de nossa análise, já julgado administrativamente e inscrito em Dívida Ativa, o que o torna documento público.

## 5.2 Apresentação, análise e interpretação dos dados

### 5.2.1 Apresentação

Basicamente, os argumentos apresentados pela instituição educacional foram os seguintes:

- que a instituição é de educação e assistência social sem fins lucrativos;
- que, em parecer lavrado nos autos, o Auditor Fiscal opinou pelo indeferimento do pedido, alegando que a instituição não preencheria todos os requisitos elencados pelo legislador para usufruir da imunidade, especialmente quanto ao cumprimento do artigo 14 do CTN;
- que, em momento algum, a instituição deixou de preencher os requisitos necessários para o gozo da imunidade, bem como nunca agiu de forma contrária aos seus Estatutos;
- que, ao investir o superávit de suas atividades, a instituição não deixa de ser alcançada pela imunidade tributária, já que o resultado de todos os investimentos será sempre aplicado na instituição. Mesmo porque não haveria outro destino para o capital acumulado, pois como determina a lei e o seu estatuto, nenhuma renda é distribuída a sócios ou enviada ao exterior;

- que os imóveis destinados à locação, as aplicações financeiras como RDB, CDB, ouro, ações e até mesmo mineração e exportação são investimentos em que o superávit acabará sendo revertido nos objetivos filantrópicos da instituição;

- que a diminuição do percentual de aplicação na educação que ocorreu nos períodos anteriores a 2000 foi devido ao fato de que o INSS passou a entender que uma série de bolsas, distribuídas a seus professores, não poderiam ser consideradas como atividade filantrópica de cunho social, porque não beneficiariam outras pessoas carentes, mas apenas uma quantidade limitada de pessoas;

- assim, a distribuição de bolsas de ensino sofreu e vem sofrendo grande restrição, refletindo na redução do percentual investido em gratuidade;

- contudo o fornecimento de bolsas de ensino não é a única forma de auxílio prestada pela Instituição à população carente;

- as próprias doações a outras entidades sociais sem fins lucrativos e entidades religiosas são exemplo claro do emprego de capital em obras assistenciais.

Finaliza suas argumentações afirmando que não pode prevalecer o entendimento da PBH, pois, em momento algum, a instituição deixou de preencher os requisitos necessários para o gozo da imunidade, bem como nunca agiu de forma contrária aos seus Estatutos.

O fisco municipal, tendo em vista os documentos acostados nos autos, se pronunciou no processo, se posicionando pelo seu indeferimento, sob as seguintes argumentações:

- que, durante o período de 1.995 a 2.000, a Instituição vem destinando seus recursos para atividades que nada têm em comum com seus objetivos estatutários, dentre elas: aplicações financeiras como RDB, CDB, ouro, ações e, até mesmo, mineração e exportação e que o lucro seria a primeira e principal pretensão da instituição;
- que as aplicações de rendas em outras instituições são consideradas como atividades lucrativas;
- que a instituição comprovou que parte de um imóvel localizado no município de Silvânia/Goiás é usada como instituição de educação e que o ensino não é totalmente gratuito, já que está prevista a cobrança de 11 parcelas mensais, referentes à taxa de contribuição comunitária, para a manutenção da escola.
- que a instituição tem várias fazendas, agro-pecuárias, além da finalidade de mineração;
- que no período de 1.995 a 2.000, apesar da instituição apurar superávit, o montante empregado no ensino gratuito diminuiu de 11,26%, incidente sobre a receita de mensalidades, para 2,86% da referida receita, no ano de 2.000.
- que as limitações que existiam no Estatuto sobre o montante a ser investido em educação, foram eliminadas por intermédio de modificações realizadas no mesmo, deixando a instituição livre para investir os seus superávits, sendo este mais um elemento que confere à instituição característica empresarial, afastando-a do perfil das entidades sem fins lucrativos; e

- que a instituição tem aproximadamente 400 (quatrocentos) imóveis alugados (salas, lojas, vagas de garagem etc.), o que, no mínimo, lhe confere características de uma administradora de imóveis.

A decisão da primeira instância administrativa foi pelo indeferimento do pedido, sob as seguintes argumentações:

O que podemos perceber aqui, é que é tão grande o volume de investimentos da requerente fora das atividades educacionais, que ela se viu obrigada a promover uma alteração estatutária, de maneira a suprimir de seus Estatutos as limitações de valores a serem investidos fora da educação, passando dessa forma a agir como uma empresa qualquer, com finalidade lucrativa;

Com relação às diversas doações feitas à entidades religiosas, fartamente mencionadas nos autos, a requerente, mesmo após ser intimada a fazê-lo, não comprovou a efetiva destinação dada aos recursos doados. Tais situações caracterizam flagrante infringência ao artigo 14 do CTN, na medida em que configuram o desvio de recursos da entidade;

As atividades exercidas pela recorrente, fartamente mencionadas nos autos, desviam a mesma de suas finalidades essenciais, caracterizando-a como empresa de natureza comercial, explorando atividade altamente lucrativa, que apenas aplica parte de seus recursos em educação e assistência social. (Junta de Julgamento Fiscal, processo n.º 01.043.477/01-05, 23/08/2002)

Em voto complementar, a Presidenta da Junta de Julgamentos Fiscais - JJFIFA acompanha o relator e acrescenta que:

Em todo o período objeto da verificação fiscal, houve inobservância dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, porquanto restou sobejamente comprovado nos autos que a requerente não aplica integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e também distribui parte de suas rendas a terceiros sem qualquer comprovação de que as doações destinavam-se à educação ou assistência social, inobstante tenha sido instado a fazê-lo. (Junta de Julgamento Fiscal, processo n.º : 01.043.477/01-05, 23 de agosto de 2002).

A decisão da segunda instância administrativa votou, também, pelo indeferimento do pedido, baseando-se no fato de que o Município vem agindo corretamente, ao negar o benefício fiscal para a instituição, uma vez que o reconhecimento de imunidade é

vinculado ao cumprimento dos requisitos determinados pelo artigo 14 do CTN e que por várias situações os mesmos não cumpridos.

Encerrando o contencioso administrativo foi publicado o acórdão 6911 da 1ª câmara, a seguir:

#### EMENTA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INAPLICABILIDADE À ENTIDADES QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO GENUÍNAS E LEGÍTIMAS ‘INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL’ – PREDOMINÂNCIA DE APLICAÇÃO DE RECURSOS EM ATIVIDADES DE CARÁTER EMPRESARIAL, ESTRANHAS AOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL – DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DA BENESSE CONSTITUCIONAL – INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE CONTIDA NO ARTIGO 150, VI, “C”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO ‘A QUO’** – A primeira e basilar regra constitucional para a inequívoca aplicabilidade da vedação tributária, consignada na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da vigente Constituição Federal, impõe que a imunidade alcança exclusivamente as entidades que primeiramente se constituam e se caracterizem jurídica e genuinamente como “instituição de educação e assistência social”, sem fins lucrativos, atendidos, ainda, os requisitos da Lei, “*in casu*” o artigo 14 do CTN.

– Restando sobejamente provado que a Recorrente não se dedica com supremacia e predominância a atividade institucional de educação e de assistência social, condição *sine qua non* para a fruição da benesse prevista na

alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da vigente Constituição Federal, antes, pelo contrário, porque comprovado inequivocamente está a aplicação de recursos na realização em primazia de atividades tipicamente empresariais de caráter privado e com finalidades lucrativas, estranhas, pois, aos seus objetivos institucionais, indiscutível tornou-se a sua não caracterização como legítima e genuína ‘instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos,’ pelo que inaplicável ‘*in casu*’ a imunidade pretendida.

- De igual modo, por estar cabalmente comprovado e demonstrado o não cumprimento também dos requisitos legais do artigo 14 do CTN, especificamente daqueles previstos em seus incisos I e II, conforme atesta a robusta documentação acostada aos autos, mister a confirmação na íntegra da decisão ‘*a quo*’ por seus próprios e jurídicos fundamentos.

### 5.2.2 Análise e interpretação dos dados

A imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária, é uma limitação constitucional.

Todavia, o acesso ao gozo das imunidades é condicionado à observância dos requisitos da lei, cabendo notar, neste particular, o disposto no art. 14 da Lei 5 172 de 1966 (CTN) com as modificações introduzidas pela Lei Complementar 104 de 2001, e que não estão impedidas de exercer atividades econômicas das quais, até mesmo, venha resultar lucro. O importante é que essas atividades sejam exploradas como meio para manutenção das instituições, assegurando-lhes a subsistência e garantindo o custeio e gratuidade dos serviços que institucionalmente prestem à comunidade.

No caso em tela, há situações que afastam a Instituição do benefício por ela reclamado. São eles, os requisitos previstos, no já mencionado art. 14 do CTN, que conforme sobejamente demonstrado no PTA, não foram observados pela instituição. Entre as situações encontradas destacam-se:

- a composição do patrimônio da instituição nos exercícios de 1995 a 1999, apresenta relevante soma de investimentos em atividades diversas, que não constituem as finalidades essenciais da instituição, isto é, são investimentos em ouro, aluguel de imóveis, títulos e valores mobiliários, participações em outras empresas privadas;
- ao longo do período analisado, a instituição vem aplicando em diversas áreas fora das atividades educacionais, tendo inclusive diminuído o percentual de gratuidade que beneficia alunos pobres, passando de 11,26% em 1995 para 2,86% em 2000.
- as aplicações em ouro, ações, turismo, aplicações financeiras, compra de imóveis destinados à locação, aquisições de fazendas, participação em outros negócios e empresas, ao longo dos anos, foram mantidas e acrescidas e, se comparados os valores de 1994 com os dos dias atuais, verifica-se a acréscimo de 100% de lucro e gratuidade que, na época da criação da Instituição, representava o total do superávit, ao longo do tempo, veio sendo reduzida;
- doação do valor de R\$10 000,00 (dez mil reais) e de uma sala a uma Fundação, que funciona nos moldes de uma empresa com finalidade lucrativa, explorando atividades gráficas e serviços de agência de turismo, dentre as quais: emissão de bilhetes aéreos; pacotes turísticos; cruzeiros marítimos; seguro viagem; reserva de hotel e locação de veículos receptivos, além de fazer propaganda em folheto constando ser uma empresa como qualquer outra, atuando em área diversa da educação ou da assistência social;

- nas atividades de mineração e exportação desenvolvidas por uma empresa coligada da qual a Instituição detém 98% (noventa e oito por cento) do capital, totalizando um valor de R\$5.689.174,97, sendo as atividades desta empresa:

- a) compra, venda, locação, arrendamento, e outras formas legais de alienação de imóveis novos ou usados;

- b) exploração da indústria da construção civil, sob todas as suas formas;

- c) exploração da indústria da mineração, inclusive pesquisa, lavra, distribuição e comércio, sob as formas legais permitidas;

- d) importação e exportação na forma legal, sendo estas também uma área diversa da educação ou da assistência social;

- ressalta-se que o estatuto dessa empresa, prevê, em síntese que, do resultado obtido, serão distribuídos no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido aos acionistas a título de dividendos, deixando claro que a instituição não investe seus recursos apenas em entidades assistenciais e educacionais;

- apurou-se que uma importância equivalente a US\$5.000.000,00 seria investida fora dos objetivos institucionais, 25% em ações e 25% em imóveis e que houve diversas doações volumosas feitas à entidades religiosas sem a comprovação da efetiva destinação dada aos recursos doados;

- houve significativa redução do montante investido em educação, no decorrer do período analisado, devidamente comprovada no PTA, sendo que a quantia de R\$ 34.172.000,00 (trinta e quatro milhões e cento e setenta e dois reais) foi aplicada fora da área de educação. Por isso, o estatuto foi alterado e não constam mais artigos que limitam o montante a ser investido fora da educação.

A evolução dessa aplicação foi: em 1995 o valor da aplicação de recursos fora da área de educação era de R\$23 268 187,17 e no ano de 2001 alcançou R\$40 737 000,00, quase dobrando o valor do investimento especulativo. É de se concluir que, nos últimos seis anos, o aumento no valor de R\$17 000 000,00 desses investimentos comprova que as receitas provenientes dos aluguéis, das fazendas, das exportações, das mineração e dos rendimentos financeiros não foram aplicadas totalmente nas finalidades essenciais da instituição, pois, conforme já foi dito e amplamente comprovado no PTA, ocorreu uma diminuição de aplicação de recursos voltados para a educação;

- com a locação de bens imóveis a instituição tem uma receita equivalente a mais de 50% (cinquenta por cento) da sua receita operacional;

- não menos estranho é o fato da Instituição investir em fazendas para criação de gado e em atividades de exploração mineral, importação e exportação, fazendo-as constar de seu acervo patrimonial;

- é tão grande o volume de investimentos da instituição fora das atividades educacionais, sendo tão lucrativos que ela se viu obrigada a promover uma alteração estatutária, de maneira a suprimir de seus estatutos as limitações de valores a serem investidos fora da educação, passando, dessa forma, a agir como uma empresa qualquer, com finalidade lucrativa;

- a instituição tenta justificar a diminuição da gratuidade a não aceitação pelo INSS, como sendo de assistência social as bolsas oferecidas aos filhos de professores da entidade.

– a não aceitação de tal fato, não implica em proibição, o que se exige é que haja a incidência da contribuição sobre essas bolsas, por tratar-se de salário indireto.

– em face de disso, ela achou mais fácil cortar as bolsas de estudos ao invés de arcar com a contribuição previdenciária.

Ao contrário das verdadeiras instituições de educação e/ou de assistência social que reinvestem a totalidade de seus superávits em seus objetivos essenciais, ampliando as atividades educacionais e assistenciais, aumentando o número de bolsas de estudos a alunos carentes etc., atuando com claros objetivos econômicos, o que se apura é que a instituição vem se distanciando de seus objetivos estatutários iniciais (educacionais e assistenciais). Vem investindo seus superávits nas mais variadas atividades, totalmente diversas para as quais foi criada. Além do mais, houve distribuição de parte de suas rendas a terceiros sem a devida comprovação de sua destinação.

- Como admitir que uma entidade de educação e assistência social venha realizar atividades, cuja natureza precípua é a visão lucrativa, ainda mais quando esses lucros não são integralmente aplicados na manutenção de seus objetivos institucionais? É bem verdade que, em nenhum momento, a legislação veda que de tal instituição obtenha lucro; todavia é preciso que elas sejam, primordialmente, instituição acima e fora de qualquer espírito de lucro; Nos documentos contábeis da instituição, apura-se que os desembolsos destinados à filantropia foram irrisórios e as doações caracterizam transferência de patrimônio, vedadas pelo inciso I do art. 14 do CTN.

Embora o estatuto da Instituição contenha previsão de que sua renda será destinada a obras sociais e filantrópicas, verifica-se que a situação fática não comprova sua pretensão. A aplicação integral da renda líquida de cada exercício nas finalidades essenciais e a finalidade não lucrativa não passa de uma previsão estatutária, ou seja, “não sai do papel”, pois, na realidade, a instituição continuou destinando grande parte de seus recursos a atividades especulativas, unicamente com o objetivo de lucro. O legislador quis beneficiar com a imunidade as instituições que fazem o papel do Estado naquilo que seria sua atribuição específica na realização de serviços e atividades de utilidade pública e de benefício social, com caráter filantrópico e benemerente, essenciais e inerentes a tal instituição.

No entanto, não poderiam os recursos destinados às bolsas de estudos, dadas aos filhos de seus professores, serem direcionados para a sociedade carente, tornando-se, assim, mais um incremento de investimento na área educacional? Por que não foi feito?

Porque, certamente, a entidade tinha como prioridade fazer investimentos especulativos.

Adotando esses procedimentos, apurou-se que, ao longo dos anos, a instituição vem se distanciando de seus objetivos estatutários. Investe seus superávits em atividades totalmente diversas daquelas para as quais foi criada, com claros objetivos de obtenção de lucros. Ao invés de vender sua marca e fazer tantas aplicações, conforme relato, teria como compromisso a ampliação de sua atividade educacional, através da abertura de novos estabelecimentos de ensino e incremento de distribuição de bolsas de estudos a alunos carentes da sociedade.

A instituição não cumpre suas principais finalidades estatutárias que é ajudar, de forma desinteressada e paralelamente com o Estado, sua função de educar, explorando assim um bem comum, um bem de todos. Por esse motivo, o interesse coletivo tem que

prevalecer sobre o privado, principalmente, atendendo às necessidades dos menos favorecidos.

A imunidade não pode servir de manto para contemplar privilégios a grupos específicos, nem mesmo os de confissão religiosa, como é o caso sob análise.

As nítidas finalidades econômicas visando a lucro, demonstradas ao longo do processo e as altas somas de dinheiro envolvidas levam a questionamentos sobre a forma de avaliação dos fins e as efetivas intenções das instituições imunes, do tipo da analisada, que somente no papel não visam a lucro. A imunidade não pode ser um privilégio.

O Brasil precisa, sim, das instituições de ensino sem fins lucrativos, mas apenas daquelas que exerçam suas atividades de ensino, produtivo e inovador, reforçando a educação para o exercício da cidadania. Isso poderá promover a igualdade social e a qualidade de seu produto deverá ser mensurada pela relevância social de sua ação.

“Infelizmente, a filantropia está se tornando um meio de enriquecimento das instituições, através de registros contábeis manipulados de acordo com suas necessidades, para obter benefícios fiscais ou para fugir de obrigações impostas pelo Estado.” Fato muito bem colocado por Evandro Éboli, em artigo publicado no Jornal O Globo em 07 de junho 2004 (Anexo II).

O caso estudado, infelizmente, não é único, ele é apenas uma amostragem do que vem acontecendo no País, como podemos ver nos artigos, Josias de Souza, diretor da sucursal de Brasília da *Folha de São Paulo*, dos dias 02/12/2001 e 21/04/2002, Anexos III e IV, respectivamente.

## 6 CONCLUSÃO

Diante do objeto de estudo aqui apresentado, infere-se que a matéria é bastante controvertida tanto na doutrina quanto em jurisprudência, vez que lida com conceitos de ramos do Direito Constitucional e Tributário aplicados em casos de elevados interesses, tendo, ainda sua influência no âmbito econômico e social

O constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções seriam utilizadas, anos mais tarde, para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Constituição uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear os benefícios da imunidade, como no caso analisado no tópico anterior.

Há verdadeiras empresas que se colocam na situação de imunes. Não recolhem aos cofres públicos os impostos devidos e, quando há uma revisão fiscal para se verificar a concessão do benefício, apura-se que elas não se enquadram no caso tipificado pela legislação. Faltam os requisitos para tal reconhecimento, por exercerem atividades que lhe dão caráter notadamente empresarial.

Entendo que a expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais”, contida no § 4º do art. 150 da C.F., deva ser interpretada no sentido de que estarão abrangidas pela imunidade as entradas de recursos vinculadas às atividades estatutariamente definidas como relevantes à existência da instituição. Não se enquadram nessa abrangência os recursos provenientes de quaisquer atividades que possam implicar agressão ao princípio da livre concorrência.

Além da ineficácia dos critérios adotados para a concessão da imunidade nota-se, nas decisões judiciais, que os juízes simplesmente ignoram a limitação imposta pelo § 4º do inciso VI do art. 150 da CF/88, que visa justamente a impedir que a instituição imune faça

incursão no comércio, fugindo de suas finalidades essenciais e precípuas, quando optam pela interpretação finalística. Não se preocupam, todavia, com a exigência e comprovação de que todas as rendas obtidas com as atividades alheias às estatutárias são realmente aplicadas na manutenção dos objetivos da instituição.

Considero “imoralidade” a interpretação genérica e extensiva dada pelo judiciário à imunidade e tanto este quanto o Estado, carente de recursos para atuação social, têm que atentar para o fato de que existe uma verdadeira indústria do ensino particular no Brasil. Hoje em dia é, um dos principais fatores de ascensão social e, nas instituições particulares mais valorizadas, é vedado o acesso da população mais carente por critérios, principalmente, sócio-econômicos.

Caso permaneça o entendimento de que todas as rendas recebidas pelas instituições educacionais estão imunes, desde que destinadas ou aplicadas na concessão das atividades estatutárias, ficaria sem qualquer sentido a existência dos §§2º, 3º e 4º, do art. 150 da CF/88, pois não há que se falar em finalidades essenciais. A lei, salvo por distorção, não emprega palavras inúteis.

Basta dizer que por causa destas decisões singulares e protetoras é que estas entidades estão a crescer patrimonialmente, danosa ao interesse público beneficiadas fiscalmente com a exclusão da sua contribuição ao funcionamento da máquina pública. Inclusive estas são as maiores concorrentes das escolas e até de outros segmentos assumidamente privados. O parâmetro constitucional para definição de *finalidade essencial*, que em última análise define a concessão da imunidade, não é *econômico* ou técnico, mas *político*.

Observando-se a situação atual do Brasil, onde se discute reforma tributária e o fim de privilégios tributários para fortalecer a economia, a contribuição efetiva das instituições educacionais imunes para a manutenção do Estado deve, no mínimo, ser considerada pelos nossos dignos legisladores. É que as instituições imunes estão cada vez

mais com espírito grupal e corporativista. Amealham fortunas, constroem prédios e compram fazendas e ações de opulentas empresas. Beneficiam-se da imunidade, que as protege da incidência dos impostos, ferindo, assim, o princípio isonômico.

A maioria das distorções ocorre, inclusive, por falta, ineficiência, incompetência dos agentes fiscalizadores ou por falta de interesse político em apurar, até as últimas conseqüências, as eventuais distorções, o descumprimento das obrigações acessórias, especialmente sobre o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN.

Concordo com DERZI, em uma de suas notas à obra de BALEEIRO:

Vê-se que é bastante justificável o temor de que, por meio de fraudes e simulações, a imunidade se expanda para alcançar, na prática, atividades desenvolvidas por motivos econômicos e interesses privados.

Após a Constituição de 1988, nem mesmo os partidos políticos têm personalidade jurídica de direito público, mas adquirem personalidade 'na forma da lei civil' (art. 17, § 2º). Cabe exigir que partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e de assistência social cumpram a Constituição, a lei e que seus estatutos estejam adequados ao desempenho daquelas atividades essenciais que gozam da imunidade.

Compete à Administração Fazendária fiscalizar a ausência de capacidade econômica, de fins lucrativos e de aplicação de renda no exterior das instituições de educação e de assistência social, razão pela qual não é suficiente verificar apenas a 'não-distribuição de lucros' durante a vida da associação ou da sociedade civil por meio do exame de seus livros e de balanço. (MISABEL DERZI, 1997, p.318/319).

Existe grande necessidade de se fiscalizar melhor e com mais eficiência as instituições educacionais, sobretudo as de cunho assistencial. Estima-se que mais da metade das instituições consideradas imunes não passem de meras instituições privadas, voltadas para os interesses próprios e que se valem das decisões elásticas e benevolentes que lhes têm dado o poder judiciário.

Nessa linha de raciocínio, a Procuradora Municipal de São Paulo Márcia Heloísa P.S. Buccolo, aponta as distorções das imunidades tributárias nessas instituições, a saber:

Primeiramente, temos que com ralação às instituições de educação e de assistência social, sabidamente, o legislador constituinte, entendeu que deveriam tais entidades ficarem submetidas para gozo da imunidade, à observância de certos requisitos exigidos pela legislação ordinária.

Tomou este cuidado, a fim de prevenir a eventual ocorrência de 'desvios ou acidentes de percurso', que poderiam comprometer a finalidade filantrópica ou educativa, razão mesma da existência de tais instituições.

No entanto, infelizmente, apesar dos requisitos expressamente exigidos pelo artigo 14 do CTN, e da preocupação da preservação dos fins educacionais e sociais das entidades em questão, o que se deu foi o alargamento, das suas atividades, extrapolando às suas próprias finalidades e, muitas vezes, transformando-se em verdadeiras empresas. (Imunidade tributária vinte anos depois – as distorções e a oportunidade de corrigi-las (1986, p.20).

Que se dê imunidade para as instituições verdadeiramente desprendidas da ganância de lucros e que se dedicam a substituir o Estado em suas funções sociais, acho correto e necessário. É inconcebível, todavia, dar guarida a verdadeiras e grandes empresas que, ao contrário de outras menores, concorrem com o mercado em condições mais satisfatórias. Além de pouco contribuírem para o Estado, colocam em último lugar as aspirações de uma sociedade, que vem contribuindo, obrigatoriamente, por intermédio da desoneração de impostos, para o enriquecimento individual em detrimento do coletivo. Tais instituições, verdadeiras empresas, não podem ter a totalidade de suas atividades alcançadas pelos benefícios da imunidade, sob o risco de se criarem privilégios econômicos, propiciando-se, com isso, a eliminação da livre concorrência. É necessário que sejam estudadas e analisadas, minuciosamente. Assim fazendo, talvez possa haver mudanças no processo de desenvolvimento e lucros dessas instituições, para que se faça justiça neste País e se preserve a essência do espírito da Constituição.

Não é só no âmbito municipal, como no caso analisado no item 5, que se verifica o distanciamento dos objetivos estatutários das instituições filantrópicas. Em 2001, a Receita Federal iniciou um trabalho de verificação contábil, com 200 entidades, aproximadamente. Após a conclusão em 40 entidades chegou-se a uma rede de atos ilegais

que levaram à cifra de R\$ 420 milhões em autuações e que pode, ainda, no decorrer do trabalho, atingir a R\$ 800 milhões. Infelizmente, as instituições de ensino lideram a lista de autuações, seguidas dos hospitais beneficentes.

Para tanto, se o Estado realmente está interessado em educar, deverá propor ao legislativo e mesmo a seus departamentos de fiscalização modificações profundas nos critérios atualmente utilizados, pois, como vimos, são ineficazes e de difícil controle. Só têm contribuído para o enriquecimento das instituições ‘formalmente imunes’, como vastamente demonstrado no caso concreto ,analisado no item anterior, e nos artigos constantes nos Anexos II, III e IV.

A concessão da imunidade tributária tem levado à constituição de pequenos impérios, como no caso estudado, que dominam a chamada indústria do ensino, muitas vezes com desempenho inferior ao das escolas públicas. Não têm interesse em investir na melhoria da qualidade do ensino. Somente no papel não aparece a preocupação com o lucro.

Para que não haja continuidade do enriquecimento de grupos com os recursos preciosos do setor público, o Programa Universidade para todos (PROUNI) – seria um bom substituto para a imunidade tributária, pois ele não beneficiaria somente as entidades sem fins lucrativos, mas todos os empresários que se propõem a cumprir, paralelamente com o Estado, a sua função de educar. Haveria ampliação do ensino com a compatibilização da ociosidade que existe nas instituições privadas e a demanda existente no País.

Ao Estado cabe a fiscalização da concessão de bolsas que deverão ser concedidas, obrigatoriamente, por turnos e cursos, com transparência e balanço das mesmas, para que não ocorra a tendência de destiná-las aos cursos e horários menos concorridos. É preciso haver contrapartida social e mecanismo do Estado e da sociedade, para que se fiscalize a qualidade dos cursos e se afira o destino dos benefícios fiscais que os empresários

recebem; se estão, ou não, voltando para a coletividade, sob a forma de expansão da educação e da cidadania.

Há necessidade de que o intérprete fique atento para não estender o benefício fiscal às instituições do tipo da que foi estudada, que, em um quadro de amplas necessidades sociais como o apresentado no Brasil, “desviou” altas somas em dinheiro de suas finalidades assistenciais para o campo especulativo inclusive o investimento imobiliário (verdadeira latifundiária urbana), fugindo do social para o privado.

Sem me tornar repetitiva, seria mais justo se os legisladores optassem pela supressão da imunidade tributária concedida às instituições educacionais, prevista no artigo 150, VI, "c", da CF/1988, substituindo-a por distribuição bolsas de estudos a carentes, conforme normas expedidas pelo Congresso Nacional, nos moldes do PROUNI.

Caso permaneça a concessão da imunidade no marco legal atual, que haja pelo menos uma mudança do Artigo 14 do CTN, de forma a prever avaliação periódica do cumprimento dos objetivos sociais. Que se condicione o benefício tributário à contrapartida efetiva do auxílio à ação do Estado em sua função de educar. Que se restrinja a imunidade aos impostos sobre o patrimônio, excluindo da sua abrangência a tributação sobre a renda e serviços. Que se exclua do rol de beneficiários da referida imunidade as instituições imunes que participarem do capital societário de empresas privadas.

Este tema é de extrema importância na atualidade, inclusive o próprio Ministro da Educação, Tarso Genro, debatendo sobre a forma mais adequada de se transformar o benefício fiscal em real ampliação das possibilidades da educação (anexo E).

Este trabalho, inspirado por nossa vivência na análise do caso concreto, é apenas uma modesta contribuição e espero que a sociedade brasileira avance no debate para que haja ampliação da justiça social e o verdadeiro respeito ao espírito da nossa Constituição Federal..

## 7 REFERÊNCIAS

ATTUCH, Leonardo, a guerra de tarso - economia - publicado em 28.04.2004 Disponível em: <http://noticias.bol.com.br/educacao/2004/12/10/ult305u16672.jhtm>. Acesso em; 22 de dezembro de 2004.

BALEEIRO Aliomar, **Direito tributário brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO Aliomar, **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**, 5.ed.. Rio de Janeiro: Forence, 1977.

BALEEIRO Aliomar, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 3.ed. Rio Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1988. V.8.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000. Disponível em: <[www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br)>. Acesso em 25 de junho de 2004.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. 31.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Medida Provisória 213, de 10 de setembro de 2004. Institui o Programa Universidade para Todos - ProUni, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior, e dá outras providências. **Diário da União**, Brasília, DF, 13 de set. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 325 822-2– SP Relator: Ministro Gilmar Mendes; Ministro Ilmar Galvão. 18 de dezembro de 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ROMS 22 360-3-DF. Relator: Ministro Ilmar Galvão, 23 de fevereiro de 1996

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ROMS 22.192-9-DF. Relator: Ministro Celso de Mello, de 19 de dezembro de 1996.

BRASIL.Instrução Normativa 456, de 5 de outubro de 2004. Dispõe sobre a isenção do imposto de renda e de contribuições aplicável às instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos. **Diário da União**, Brasília, DF, 8 de outubro de 2004.

BRITO, Edvaldo, Software: ICM, ISS ou imunidade? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.5, p.27, 1996.

BUCCOLO, Márcia Heloísa P.S., Imunidade tributária vinte anos depois – as distorções e a oportunidade de corrigi-las. **Revista da Associação dos Advogados da prefeitura do Município de São Paulo**, São Paulo, n.9, p.20-21, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Livraria Legislação Brasileira/IBTD, 1998.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988 - sistema tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado.Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: BALEEIRO, Aliomar.**Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ÉBOLI, Evandro. Vale tudo para driblar a lei e a fiscalização: os números da Renúncia Fiscal, , **Jornal O Globo**, Rio de Janeiro, n.1, p.3, 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, **O fato gerador da obrigação tributária**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n.66, p.367-375, 1966.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à constituição brasileira**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

GARCIA, Emerson. O direito à educação e suas perspectivas de efetividade . Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 480, 30 out. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5847>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2004.

GENRO, Tarso e Fernando Haddad. Universidade para todos - Tendências/Debates. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 16 de maio de 2004.

GOIS, Antônio. Conglomerados dominam ensino superior. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 2 de dezembro de 2001. p.17.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias na constituição federal de 1988**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

LIMA, George Marmelstein. As funções dos princípios constitucionais . Jus Navigandi, Teresina, a. 6, n.54, fev. 2002. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2624>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2004.

LIMA, João Frazão de Medeiros. Repertório de jurisprudência. **Informações Objetivas**, São Paulo, n.6, p.193-196, mar. 2002. Caderno I.

MACHADO, Hugo de Brito, Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.18, p.30, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS Disponível: <<http://www.hugomachado.adv.br/artigos/artigos.html>>. Acesso em 20 de junho de 2004

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Princípios constitucionais e interpretação constitucional Jus Navigandi, Teresina, a. 1, n. 13, maio. 1997. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=87>>. Acesso em: 28 de dezembro 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico. As contribuições sociais nos termos dos arts. 146 e 149 da CF. A imunidade tributária como limitação ao poder de tributar e as instituições de Assistência Social e Filantrópicas, à luz do direito positivo. **Revista dos Tribunais**; Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n.1, São Paulo, p.118-135, 1992.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direitos humanos, cidadania e educação. Uma nova concepção introduzida pela Constituição Federal de 1988. Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2074>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário**. 1.ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, s.d., V. 1.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PERES, Pedro Pereira Dos Santos. O direito à educação e o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana . Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 417, 28 ago. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5633>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2004.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à constituição de 1967**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. Tomo V.

SANTOS JÚNIOR, Aurelino Sousa dos. O poder tributante e o primado do direito. Jus Navigandi, Teresina, a.5, n.51, out.2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto>>. Acesso em: 06 outubro de 2004.

SILVA, Ives Gandra da. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, V.2.

SOUZA, Josias de. Filantropia paga avião e BMW. No Planalto Mackenzie abre arcas da filantropia para Igreja Presbiteriana. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 21 de abril de 2002. p.17.

SOUZA, Josias de. No planalto Mackenzie abre arcas da filantropia para Igreja Presbiteriana. **rnal Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 de abr. 2002, p.17.

## **ANEXOS**

**ANEXO A**

**POSICIONAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES**

**EXERCIDAS PELAS INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS**

**REGIDAS PELO DIREITO PRIVADO**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes, que não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária.

O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no **concernente à exploração de atividades remuneradas** por preço público ou privado.

A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, afim de que **concorrência desleal** não se criasse.

A redação, todavia, mantém reticências indesejáveis.

De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta, ou não, imunidade à entidade beneficente. A preocupação de **não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas** levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.

Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que **as atividades**, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, VI, **se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.**

Exemplificando: Uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente. (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo 1, Ed. Saraiva, 1990, pp. 203/206, grifos nossos).

#### YOSHIAKI ICHIHARA

No caso das instituições e fundações, as rendas percebidas pelo aluguel de casas, apartamentos, escritórios, arrendamento de fazendas de gado ou agrícola, considerando a natureza da entidade, já que esta é formada pela vinculação do patrimônio a determinada finalidade, são beneficiadas pela imunidade, desde que não constituam atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados.

.....

Afinal, que são finalidades essenciais?

Para uma corrente de tributaristas qualquer entidade imune que explore variado tipo de atividades econômicas, objetivando apenas obter recursos para cumprir suas atividades estatutárias, estas estariam acobertadas pela imunidade.

Evidentemente, se a interpretação for de que todos os recursos angariados pelos partidos políticos e/ou suas fundações são para atender as suas finalidades, nesse caso não haveria nenhuma necessidade de o contribuinte inserir itens e parágrafos **para melhor elucidar as diversas receitas, explicitando e colocando limites**, tais como da atividades econômicas regidas por normas de

direito privado e, em seguida, falar em “finalidades essenciais”, ou seja, somente beneficiam receitas quando relacionadas a tais **finalidades**.

Prevalecendo essa interpretação, toda a atividade que importe em receitas, já que os recursos serão aplicados para custear as atividades típicas exercidas pelas entidades, sempre será imune, o que é inaceitável.

De outra parte, caso se adote tal interpretação lassa, mesmo quando o partido ou fundação aplique os recursos, por exemplo, na compra e venda de dólares (especulativo), a receita estaria fora do campo da imunidade. Mesmo aqui, numa cadeia de sucessões e aplicações, poder-se-ia, ainda, argumentar que a renda obtida será aplicada na atividade essencial, o que é insustentável. (Imunidades Tributárias na Constituição Federal de 1988, 1988, p.246, ). grifos nossos.

**ANEXO B**

**VALE TUDO PARA DRIBLAR A LEI E A FISCALIZAÇÃO**

7/6/2004

Fonte: Jornal O Globo

*Evandro Éboli*

BRASÍLIA. Vale tudo para tentar burlar o que diz a lei da filantropia: 20% do faturamento das instituições filantrópicas devem ser destinados a ações assistenciais. Instituições filantrópicas de ensino superior incluem na conta do assistencialismo atividades curriculares normais dos cursos, como atendimento prestado por alunos de odontologia, medicina ou direito. Concessão de bolsas para filhos de professor, gastos com plano de saúde de funcionários, remuneração de diretoria e até programas de intercâmbio são computados para tentar cobrir a cota de 20% prevista em lei.

No total, 170 instituições de ensino superior têm certificado de filantropia e parte delas está na mira do INSS, que, no entanto, não divulga o número exato de investigadas. Algumas já perderam o certificado de filantropia e recorreram à Justiça para manter o título e o direito à isenção fiscal. Com o certificado de filantropia do governo, as instituições têm direito a isenção do pagamento da cota patronal do INSS e outros benefícios. A fatia da isenção não é pequena. Segundo o governo, só as 170 faculdades e universidades filantrópicas deixaram de recolher em 2002 R\$ 426 milhões.

### **Total de isenção anual atinge R\$ 2,4 bilhões**

O total de isenção anual das cerca de 7 mil instituições filantrópicas que possuem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), incluídas as de educação (colégios, faculdades), saúde (hospitais, Santas Casas) e assistência social (APAES, asilos) é de R\$ 2,4 bilhões. As 350 maiores entidades com isenção representam 76% do total da renúncia.

Interessado em ampliar as vagas no ensino superior para a população de baixa renda, o ministro da Educação, Tarso Genro, propôs uma mudança nas regras da filantropia do setor. Com a oposição das instituições de ensino, tramita na Câmara projeto de autoria do ministro

que cria o programa Universidade para Todos. O programa condiciona a concessão do certificado de filantropia à destinação de 20% das vagas para alunos com renda familiar per capita de até um salário-mínimo e que tenham cursado o ensino médio em escola pública.

O secretário-executivo do Conselho Nacional de Assistência social (CNAS), que julga os pedidos de concessão de certificados de filantropia, sociólogo Vando Nogueira, apóia o projeto do MEC. Em sua opinião, nas instituições filantrópicas de ensino privado, a seleção dos alunos deveria ser feita por assistentes sociais e não pela própria faculdade para evitar as distorções que ocorrem hoje.

É preciso haver um controle sobre a seleção dos beneficiados, como, por exemplo, dar publicidade a lista com esses nomes.

Para o auditor fiscal do INSS Elias Sampaio, o público-alvo da assistência social, que é o mais carente, não é beneficiado pelas instituições. Representante do Ministério da Previdência Social no CNAS, Elias Sampaio afirma que muitas das bolsas de estudos concedidas por essas entidades não são integrais e cobrem apenas uma parte da mensalidade, que não ultrapassa os 30%.

Faculdades assim não estão atendendo a ninguém necessitado, mas a pessoas de classe média. Há um descumprimento da gratuidade — afirma Sampaio.

### **Até cessão de espaço a prefeitura vira assistência social**

Por conta das manobras contábeis, o CNAS cassou e não renovou registros de entidades que não comprovaram os 20% de gratuidade em educação. Algumas chegam a incluir como ação de assistência social a cessão do espaço físico da faculdade para uma prefeitura, qualificação do corpo docente, desconto concedido para irmão de aluno matriculado na escola e cursos de capacitação de pessoal.

Entre as universidades que perderam o certificado de filantropia por não cumprir a legislação está a Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina, em Tubarão. A instituição teve o registro cassado em 2003 por, entre outros motivos, justificar como gratuidade para base de cálculo dos 20% remuneração de diretores e capacitação de pessoal. A assessoria da instituição informa desconhecer a decisão do CNAS e diz que, se houver essa decisão, a

UNISUL irá esgotar os meios legais porque considera que atende às exigências para ser considerada uma instituição filantrópica.

No Rio, a Sociedade Brasileira de Cultura Inglesa teve seu pedido de renovação indeferido em 2003 por não atingir os 20% de gratuidade em ações de assistência social ou bolsas de estudo. A entidade argumenta que, como foi declarada de utilidade pública em 1981, há muito tempo, tem o direito adquirido de ser reconhecida definitivamente como filantrópica. Para a direção da Cultura Inglesa, o CNAS tem a obrigação de renovar definitivamente o seu certificado.

**ANEXO C**

**"FILANTROPIA PAGA AVIÃO E BMW"**

**Folha de s. Paulo****21/04/2002**

Josias de Souza

**NO PLANALTO Mackenzie abre arcas da filantropia para Igreja Presbiteriana**

Reunida em Guarapari (ES), em outubro de 98, a cúpula da Igreja Presbiteriana do Brasil submeteu a sua rotina financeira a um pente-fino. Recomendou aos fiéis a otimização de receitas e a racionalização de despesas. Constatou-se, por exemplo, que "a estrutura administrativa dos seminários é pesada e cara". Decidiu-se, entre outras coisas, deflagrar nos templos uma "campanha nacional por fidelidade nos dízimos". Súbito, o que era coisa de presbítero começou a virar tema de interesse de todo brasileiro em dia com o fisco. A igreja deitou olho gordo sobre o Instituto Presbiteriano Mackenzie. Trata-se de autarquia da Igreja Presbiteriana. Sua face mais notória é a universidade assentada na área central de São Paulo. Classificado pelo governo como entidade filantrópica, o Mackenzie não paga impostos. Só aos cofres da Previdência deixa de recolher mais de R\$ 20 milhões por ano. O Supremo Concílio dos presbiterianos decidiu pedir socorro ao Mackenzie. Deu-se em 27 de abril de 99, numa reunião realizada em São Paulo. O objetivo da igreja foi à ata: para "não mais votar orçamento deficitário". Submetido ao conselho deliberativo do Mackenzie em 20 de novembro de 99, o pedido foi aprovado. E a filantrópica pingou nos cofres da igreja R\$ 1,3 milhão. O recibo não deixa dúvidas quanto ao beneficiário: "Igreja Presbiteriana do Brasil". Integram o conselho do Mackenzie nomes batizados pela igreja. Presidia-o à época Humberto Araújo. Além de presbítero, é suplente de outro conselho: o CNAS, órgão da Previdência que expede os certificados filantrópicos. O repasse levou à renúncia o missionário Olson Pemberton Jr., respeitado membro do conselho do Mackenzie. O texto da carta de desligamento não faz rodeio: "O que me motiva a tomar essa decisão (...) é a transferência de recursos do Mackenzie para seminários da igreja (...)". Olson Pemberton receava que a comunhão monetária com a igreja pudesse "colocar o Mackenzie em conflito com a lei". Amparava-se em pareceres jurídicos. Respondendo a consultas feitas pelo próprio Mackenzie, os advogados Roberto Quiroga Mosquera, Ana Cláudia Akie Utumi e Fábio Soares de Melo

disseram que o repasse fere a lei e sujeita a escola à "suspensão" da imunidade tributária. Em outro parecer, o advogado Sérgio Roberto Monello admitiu a costura de um "convênio filantrópico/educacional" entre a universidade e a igreja. Desde que o Mackenzie alterasse o seu estatuto. Do contrário, poderia ser interpretado como "distribuição de parcela do patrimônio", com a consequente perda da imunidade tributária. Ouviu-se também o tributarista Ives Gandra da Silva Martins. Ele considerou defensável o auxílio à igreja, já que "o ensino teológico está dentro das finalidades institucionais do Mackenzie". Mas alertou: "Tenho sério receio de que a sustentação financeira de seminários teológicos da Igreja Presbiteriana possa ser considerada como desvio das finalidades institucionais da entidade, com risco de perda dos benefícios" tributários. O socorro à igreja não se restringiu ao óbolo de R\$ 1,3 milhão. O Mackenzie comprou equipamentos para uma tal RPC (Rede Presbiteriana de Comunicação). Em ofício de 16 de dezembro de 99, a igreja orçou as compras em US\$ 535 mil. Algo como R\$ 1,23 milhão a preços de hoje. Em troca do aporte, ofereceu: 1) veiculação de programas da TV universitária do Mackenzie, em canal próprio, 24 horas, com cobertura nacional; 2) transporte de dados via satélite entre o Mackenzie de São Paulo e o de Brasília; e 3) uso da estrutura da RPC. Firmou-se o acordo em 2000. Responsável pela setor de comunicação e marketing da igreja, o reverendo Alcides Martins Jr. informa: passados dois anos, a RPC "engatinha". Conectada ao Brasilsat, racha com o Mackenzie o pagamento à Embratel. Coisa de R\$ 40 mil mensais. Mantém um canal a cabo na DirecTV. Produz programas para algo como seis horas diárias. Mesmo com as inevitáveis repetições, o canal mantém-se ocioso a maior parte do dia. Foi ao lixo a idéia de transmitir dados entre as escolas de São Paulo e Brasília. "Ficou caro demais." Em vez de o Mackenzie usar a "estrutura" da RPC, dá-se o oposto. A rede da igreja mendiga espaço nos estúdios da universidade. "Às vezes passamos meses sem poder usar", lamenta o reverendo Alcides. Os papéis que revelam o relacionamento financeiro entre o escola e a igreja recheiam processo em tramitação no conselho filantrópico da Previdência. Chegaram ali graças a uma desavença. Demitido, um ex-diretor educacional do Mackenzie foi à forra. Chama-se Pedro Klassen. Enviou a Brasília cópias de documentos que colecionara no exercício de suas funções. Instado a manifestar-se, o Mackenzie deve entregar a sua defesa até 25 de abril. Humberto Araújo deixou a presidência do conselho deliberativo do Mackenzie em dezembro passado. Mas mantém o posto de conselheiro. Afirma que "os convênios com a igreja foram firmados dentro dos objetivos educacionais da universidade". Procurado, o diretor-presidente do Mackenzie, Cyro Aguiar, preferiu calar-se. O presidente da Igreja Presbiteriana do Brasil, reverendo Guilhermino Cunha, diz que é a igreja que ajuda o Mackenzie, e não o contrário. "Todos os

prédios são cedidos em comodato. Não se paga um tostão de aluguel", exemplifica. Referindo-se ao socorro aos seminários, diz que houve uma "parceria educacional". O dinheiro foi "integralmente" usado para "pagar professores dos seminários, tudo documentado". Em mensagem que mantém na internet, o reverendo Guilhermino pontifica: "A igreja não pode imitar a República no que ela tem de pior. A igreja é a consciência do Estado. O cristão, nascido de novo, é sal da terra e luz do mundo. Não pode perder o brilho nem o sabor". Então, tá. Deus permita que o brilho dos cristãos ajude a iluminar as contas da igreja. Ainda que tenham um sabor amargo. Amém. ( JOSIAS DE SOUZA – jornal Folha de São Paulo,2002).

**ANEXO D**

**PILANTROPIA & UNIVERSIDADE**

**Josias de Souza**

**"Filantropia paga avião e BMW"**

**Folha de S. Paulo, 2/12/01**

Aqui se publicou, há duas semanas, o nome do redemoinho que desce a Esplanada rumo ao Planalto. Chama-se escândalo das filantrópicas. Um estudo da Receita começa a traduzir a encrenca em cifras.

O fisco está varrendo a contabilidade de cerca de 200 filantrópicas. São as maiores do país. Serão monitoradas por prazo indeterminado. Cerca de cem entidades já receberam a visita de fiscais. O trabalho foi concluído em 40. Descobriu-se que o manto diáfano da 'caridade' esconde uma rede de mutretas. Contabilizam-se, por ora, R\$ 420 milhões em autuações. Estima-se que o número venha a escalar a casa dos R\$ 800 milhões.

Instituições de ensino saltam da lista da Receita como pulgas do dorso de cachorro vira-lata. Em segundo lugar vêm os hospitais 'benéficos'. No papel, não visam ao lucro, beneficiam os pobres e não remuneram diretores. Só no papel.

A filantropia leva à constituição de pequenos impérios. Um deles atende pelo nome de Associação de Ensino de Marília. Mantém a Unimar (Universidade de Marília), sediada no município que lhe empresta o nome.

Está nas mãos de uma só família. Seus sócios são: Márcio Mesquita Serva, Regina Lúcia Serva e Álvaro César Mesquita Serva. A Receita concluiu que os Serva, além de não servirem à malta, serviram-se da imunidade tributária para encorpar o próprio patrimônio. Eis alguns achados:

1) a universidade pagou por material usado em duas fazendas pertencentes a Márcio Serva. Custeou a manutenção e a gasolina de carros do mesmo Márcio, de sua mulher, Regina, e de sua filha Sinara;

2) desviaram-se recursos para a construção de três prédios de apartamento. As edificações pertencem à Serva Empreendimentos Imobiliários S/C Ltda, cujos sócios são Márcio Serva e, de novo, sua mulher, Regina;

3) simularam-se gastos por meio de empresas-fantasma e de notas frias. Cheques da Unimar aportaram nas contas bancárias de doleiros;

4) a Unimar realizou compras incompatíveis com o perfil assistencial de seus estatutos. Adquiriram-se dois aviões: um Beech Aircraft, avaliado em U\$ 300 mil, e um Cessna, modelo Citation, estimado em U\$ 10,8 milhões. Importou-se dos EUA um automóvel BMW orçado em U\$ 80 mil.

Ao longo de quatro anos, a contabilidade carunchada mereceu incondicional aprovação do CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social), o órgão da Previdência que brinda as entidades com o certificado de filantropia.

Em 1999, graças à ação do Ministério Público, o conselho seguiu um roteiro que se repete com frequência. Fez por pressão o que deixara de fazer por obrigação. Cassou o certificado que mantinha a Unimar longe do guichê de tributos. A entidade recorreu ao ministro da Previdência de então, Waldeck Ornélas, que se negou a revalidar o certificado.

Brava, a Unimar não se rende. Em recurso ao Conselho de Contribuintes, última instância no âmbito da Receita, tenta se livrar das autuações. Procurado, Márcio Serva calouse.

Funciona em Presidente Prudente (SP) outro exemplo de imprudência fiscal erigido à sombra da pseudobenemerência. Chama-se Associação Prudentina de Educação e Cultura. É mantenedora da Unoeste (Universidade do Oeste Paulista). Pertence à família Lima. Seu principal expoente, Agripino Lima, deixou a direção da universidade para exercer o mandato de prefeito da cidade. Seu filho, Paulo Lima, assumiu a reitoria, que acumula com um mandato de deputado federal pelo PMDB de São Paulo.

A Unoeste também emerge das apurações da Receita como uma rendosa usina de distribuição de patrimônio travestida de filantrópica. Sua contabilidade camufla notas frias, gastos com viagens turísticas de diretores, pagamentos a pessoas não identificadas e a empresas-fantasma.

Identificaram-se indícios de utilização da universidade como 'instrumento de financiamento de campanhas e promoções políticas'. A expressão consta de ação movida pelo Ministério Público em novembro do ano passado. Atualizadas monetariamente, as autuações da Receita somam cerca de R\$ 140 milhões.

Paulo Lima tem o hábito de se deslocar de Presidente Prudente para Brasília a bordo de uma ilegalidade: uma aeronave King Air adquirida pela Unoeste à custa da isenção tributária. Após anos de mamata, o certificado de filantropia da entidade foi cassado pelo CNAS em agosto passado. Houve recurso, pendente de julgamento.

Manoel da Silva Filho, advogado da Unoeste, diz que tudo não passa de equívoco da Receita. 'Estamos nos defendendo. Não há nada definido. Não remuneramos diretores e não distribuimos patrimônio. Gastamos em filantropia R\$ 1,2 milhão por mês.'

Há no Planalto dois decretos esperando pela assinatura de FHC. Redigiu-os o ministro Roberto Brant. Perdoa universidades e hospitais filantrópicos em situação irregular. Dá-lhes prazo de três anos para que se acertem. Recomenda-se ao soberano que conte até mil antes de remeter os decretos ao 'Diário Oficial'.

**ANEXO E**

**A GUERRA DE TARSO**

**MINISTRO DA EDUCAÇÃO ENFRENTA UM LOBBY DE  
R\$ 11 BILHÕES PARA CRIAR VAGAS NAS UNIVERSIDADES**

## ECONOMIA

Quarta-feira, 28 de abril de 2004

*Leonardo Attuch*

### **NOVO MODELO**

“O sistema universitário atual é injusto e repleto de fraudes”

O gaúcho Tarso Genro, ministro da Educação desde fevereiro, fez brotar uma daquelas idéias que, de tão óbvias, parecem um ovo de Colombo. Tarso pediu que seus assessores calculassem quanto o governo perde com a imunidade tributária das universidades privadas. Muitas delas são instituições filantrópicas, que não pagam impostos mas têm a obrigação de reverter 20% de sua receita em benefícios sociais. Algumas põem na conta serviços gratuitos a pessoas de baixa renda, como tratamentos dentários e psicológicos, que já fazem parte da grade dos cursos de graduação. Outras apenas contabilizam os “descontos” que concedem aos próprios alunos. É só dizer que, em vez de R\$ 1 mil, a mensalidade passa a ser de R\$ 800 para ficar em dia com o governo. Ou seja: a entidade filantrópica define o benefício social que presta e o preço desse serviço. “É algo que ninguém consegue fiscalizar e, por isso mesmo, há tantas fraudes”, disse Tarso à *DINHEIRO*. Ele então propôs que as universidades trocassem todos os benefícios atuais por um único, muito mais simples. Bastaria conceder 20% das vagas a alunos carentes. “É algo transparente e que, mais do que qualquer outro serviço, contribui para a inclusão social”, disse o ministro, que calcula em 350 mil o número de vagas que pode ser criado ainda no governo Lula.

O programa de Tarso, batizado de Universidade para Todos, ganhou aplausos iniciais, mas logo começou a esbarrar em problemas concretos. O alarme soou na quarta-feira 14, quando várias associações que representam as universidades privadas publicaram um manifesto, criticando o programa. Um dia depois, o ministro da Casa Civil, José Dirceu, mandou suspender o envio ao Congresso da medida provisória que trataria do tema – e Tarso

sequer foi avisado. Na prática, o projeto do ministro foi alvejado pelo lobby de um setor que hoje movimenta R\$ 11 bilhões por ano e tem 3,5 milhões de alunos matriculados, um milhão a mais do que a rede pública de ensino superior. “O governo não pode exigir vagas sem nos dar algo equivalente em troca”, diz Eduardo Storópoli, presidente da Associação Nacional dos Centros Universitários e da Uninove, universidade com 38 mil alunos. É uma posição apoiada por alguns juristas, como Ives Gandra Martins. “As filantrópicas têm imunidade tributária – e não uma isenção fiscal que possa ser retirada ou negociada a qualquer momento”, ponderou Gandra. “As instituições privadas estão prontas para a briga”, disse João Carlos Di Genio, dono da Unip, maior universidade particular do País, à DINHEIRO. No seu caso, como a Unip recolhe o imposto patronal de 12%, ele poderá aderir ou não ao programa.

Pressionado pelos empresários, Tarso recuou. Em vez de medida provisória, o Universidade para Todos irá ao Congresso sob um projeto de lei e o texto está sendo finalizado pelo secretário-executivo do Ministério da Educação, Fernando Haddad. “Vamos definir claramente o que é uma instituição de educação e assistência social”, disse Haddad, o braço direito de Tarso, que foi também responsável pelo projeto das Parcerias Público-Privadas. “Em muitos casos, a filantropia serve apenas para enriquecer os donos das faculdades”, reforçou Haddad. A idéia do projeto é que uma filantrópica seja conceituada como uma instituição que reverta 20% da sua receita em vagas para alunos carentes. “Se fizerem isso, vamos propor uma ação direta de inconstitucionalidade”, reagiu Gandra. O fato é que Tarso não é o primeiro a tentar mexer com a imunidade das filantrópicas. “Fiz um projeto igual e perdi no Supremo Tribunal Federal”, disse à DINHEIRO o ex-ministro da Educação do governo FHC, Paulo Renato de Souza. “O único jeito é tentar mudar a Constituição.”

**ANEXO F**

**"CONGLOMERADOS DOMINAM ENSINO SUPERIOR"**

**Folha de S. Paulo, 2/12/01**

**Antônio Góis**

"Dados do censo do ensino superior do Ministério da Educação mostram que três instituições particulares que nem sequer apareciam no ranking das 20 maiores universidades do país em 1991 hoje despontam como as maiores do Brasil. São verdadeiros conglomerados de ensino surgidos em menos de um década.

No início da década de 90, quase ninguém ouvia falar da Unip (Universidade Paulista), da Universidade Estácio de Sá e da Ulbra (Universidade Luterana Brasileira). Segundo o censo de 2000, elas agora ocupam o primeiro, o terceiro e o quarto lugar, respectivamente, em número de alunos de graduação do país. A USP (Universidade de São Paulo) ficou em segundo lugar.

A Unip, do empresário João Carlos Di Gênio, sediada em São Paulo, que já era a maior universidade brasileira em 1999, consolidou sua liderança em 2000. A instituição tinha 66.268 alunos, quase o dobro da segunda colocada, a USP, que tinha 34.801 no ano passado. A diferença entre a Unip e a USP, que era de 12.824 alunos em 1999, passou para 31.467 em 2000.

'Se a Unip é a maior universidade do país, isso decorre do fato de os campi terem sido implantados em localidades onde o colégio e o curso Objetivo encontravam-se instalados pelo menos dez anos antes', afirma Di Genio, que é dono também do grupo Objetivo. 'Se o colégio Objetivo é o maior do Brasil, é natural que a Unip seja a maior universidade.'

O segundo lugar da USP no ranking em 2000 já pode ser considerado coisa do passado, a julgar pelo apetite feroz de crescimento da Universidade Estácio de Sá, do juiz aposentado João Uchôa Cavalcanti Netto, com sede no Rio.

A instituição tinha 23.587 alunos em 1999. Em 2000, deu o impressionante salto de 41,6%, chegando a 34.005 alunos matriculados em cursos de graduação. A instituição

informa que, neste ano, já está próxima dos 60 mil estudantes na graduação, sem contar 10 mil alunos de cursos sequenciais, de curta duração.

A Estácio, que era a oitava maior do Brasil e a segunda do Rio de Janeiro em 1999, chegou ao terceiro posto entre as maiores. Já deixou para trás a UFRJ (Universidade Federal do Rio de Janeiro), a maior universidade federal do país, que tem 29.015 alunos e era, até 1999, a maior do Rio.

Próxima da Estácio de Sá em número de alunos e ainda com planos de crescer mais está a Ulbra, com sede no Rio Grande do Sul, mantida pela Comunidade Evangélica Luterana São Paulo.

O crescimento de 1999 para 2000 da Ulbra foi de 27,6%. No ano passado, ela chegou a 31.192 alunos na graduação, se consolidando como a maior universidade daquele Estado. Até 2005, a instituição espera ter 80 mil alunos na graduação.

#### Qualidade

No caso da Estácio e da Unip, pode-se dizer, com base nos resultados do provão, que a maioria dos cursos das duas instituições têm nível médio. Na Unip, 56% dos conceitos no exame desde 1996 foram C, enquanto na Estácio essa porcentagem é de 65,5%.

Na Unip, a porcentagem de cursos com bons conceitos (A ou B, os melhores) é de 22%, a mesma de cursos com os piores (D ou E). A Estácio tem 23% de cursos com A ou B e 11,5% com D ou E.

Na comparação com as duas instituições do eixo Rio-São Paulo, a gaúcha Ulbra tem desempenho superior: 48,6% de cursos com A e B, 33,3% com C e 18% com D ou E.

As três instituições privadas têm desempenho no provão inferior ao da USP, que ainda é, oficialmente, a segunda maior universidade do país em número de alunos na graduação.

O crescimento registrado nessas instituições não é um fator isolado. Os dados do Censo do ensino Superior 2000 do MEC mostram, mais uma vez, que as matrículas em cursos de graduação cresceram principalmente por causa de instituições particulares.

A taxa de crescimento de alunos nessas instituições foi de 17,5% de 1999 para 2000. Entre as federais, o aumento foi de 9,1%, enquanto as estaduais apresentaram taxa de 9,8%. Na média, as matrículas em cursos de graduação cresceram 14% nesse período, o maior crescimento registrado na década.

Um dos fatores que explica o aumento na procura é a expansão do ensino médio. De 1996 a 2001, esse nível de ensino teve crescimento de 46,7% nas matrículas em todo o Brasil."

**ANEXO G**

**UNIVERSIDADE PARA TODOS**

## TENDÊNCIAS/DEBATES

Jornal Folha de São Paulo - 16/05/2004

TARSO GENRO e FERNANDO HADDAD

Como financiar a necessária expansão da educação superior pública? Duas propostas circularam nas páginas da Folha: 1ª) "Se há falta de verbas para boas escolas públicas, está na hora de os estudantes de renda alta pagarem seus estudos para ajudar a gerar bolsas de estudo para os menos privilegiados" (Antônio Ermírio de Moraes, "A triste realidade do ensino brasileiro", Opinião, pág. A2, 28/3/04); 2ª) "Os incentivos concedidos anualmente pelo governo federal às instituições privadas filantrópicas de ensino superior seriam suficientes para dobrar o número de alunos nas universidades federais" ("Governo deixa de arrecadar R\$ 839,7 mi de universidades privadas por ano", Primeira Página, 12/4/04). Apesar de parecerem ideologicamente opostas, as duas propostas têm muito em comum. Para seus defensores, a expansão da educação superior pública deve se dar às expensas dos alunos. No primeiro caso, trata-se de cobrar mensalidades, nas universidades públicas, dos alunos que possam pagar. No segundo, trata-se de cobrar mensalidades ainda mais altas dos alunos das universidades privadas filantrópicas, para custear a expansão da rede pública. Esta última afirmação é menos óbvia, mas não haveria como cobrar tributos das instituições filantrópicas sem que elas repassassem aos preços das mensalidades o substancial aumento da carga tributária decorrente do fim da imunidade. O Programa Universidade para Todos, que pretende oferecer bolsas de estudo a alunos carentes, por dar respostas às inquietações subjacentes a essas duas propostas neoliberais, tem sido confundido com a resposta à pergunta formulada na abertura desse artigo. No que concerne às propostas apresentadas, o MEC, em linhas gerais, concorda com a orientação geral da Constituição, quando esta diz que o ensino será ministrado com base no princípio da "gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais" (art. 206, IV) e que "são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei" (art. 195, par. 7º).

Não se pode, contudo, negar àquelas propostas alguma legitimidade. A legitimidade da primeira repousa no fato de que o aluno de baixa renda não tem acesso ao

ensino superior público. A resposta do MEC, em parceria com a Secretaria Especial de Políticas de Promoção da Igualdade Racial, é criar em cada universidade pública federal uma cota social para alunos egressos da escola pública, a ser preenchida por "brancos" e "negros e indígenas" na proporção da participação de cada grupo na população total do ente federativo onde se localiza a instituição. O MEC entende que essa solução não fere a igualdade formal dos cidadãos postulantes a uma vaga, além de eliminar a polêmica em torno da autodeclaração.

-----  
O ensino superior é tão caro que sua desoneração não garante acesso ao cidadão de baixa renda  
-----

A legitimidade da segunda repousa no fato de que as instituições educacionais de assistência social, ao contabilizarem como gratuidade atividades de extensão e atividades exercidas por alunos no processo de sua formação, indissociáveis e inerentes ao próprio conceito de educação superior, não mereceriam a imunidade tributária. De fato, mantido esse critério, é impossível distinguir as instituições sérias daquelas que se aproveitam de contabilidade pouco transparente para gozar do favor constitucional. Contudo a solução não é acabar com a filantropia, mas qualificá-la. Esse é o objetivo de transformar os 20% de gratuidade a que as filantrópicas estão obrigadas exclusivamente em bolsas de estudo integral. Como conceber uma entidade filantrópica de educação superior cuja finalidade precípua não seja incluir o jovem carente na universidade? De forma complementar, o Universidade para Todos pretende dar ao ensino superior tratamento tributário idêntico ao dado aos gêneros de primeira necessidade. Assim como a desoneração tributária do pão não favorece o padeiro, mas quem tem fome desse bem essencial, o ensino deveria receber tratamento similar. Contudo esse movimento não deve ser feito sem exigências. O ensino superior, ao contrário do pão, é tão caro que sua desoneração não garante acesso ao cidadão de baixa renda. Por isso, a desoneração dever vir acompanhada de um programa de bolsas de estudo, a ser custeado pelas instituições privadas, destinado a quem nada pode pagar, aliado a um compromisso com a qualidade do ensino ministrado. Como se vê, essas medidas nada têm a ver com a urgente resposta que deve ser dada à pergunta inicial. A posição do MEC, nesse particular, é a criação de um fundo específico para custear a expansão com qualidade da educação pública, mediante a subvinculação de receitas, destinado às universidades federais que, nesse processo,

conquistariam, finalmente, sua autonomia. O fundo público -e não o bolso do aluno, como alguns parecem desejar-deveria financiar esse empreendimento. A Lei Orgânica da Educação Superior, a ser formulada em conjunto com a comunidade acadêmica e a sociedade civil, poderá consagrar essa orientação.

---

Tarso Genro, 56, advogado, é ministro da Educação. Foi ministro da Secretaria Especial do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (2003). Fernando Haddad, 41, advogado, mestre em economia e doutor em filosofia, é professor de ciência política da USP e secretário-executivo do Ministério da Educação.