FACULDADE DE JUSSARA
CURSO DE DIREITO

JOSÉ VIEIRA SILVA NETO

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM FACE DA TRIBUTAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES
DE ENSINO PRIVADO**

Jussara
2014

JOSÉ VIEIRA SILVA NETO

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM FACE DA TRIBUTAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES
DE ENSINO PRIVADO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Faculdade de Jussara, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Rafael Machado

Jussara

2014

JOSÉ VIEIRA SILVA NETO

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM FACE DA TRIBUTAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES
DE ENSINO PRIVADO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Faculdade de Jussara, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Data da aprovação: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Esp. Rafael Machado de Souza
Orientador

Prof. Esp. Vinicius Cabral de Oliveira
Membro da banca

Profa. Ma. Bárbara Luiza Ribeiro Rodrigues
Membro da banca

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, em segundo momento a minha esposa Débora Fernandes Fontes, família, amigos e ao orientador Rafael Machado, pelo incentivo e paciência para fazer deste trabalho possível, pois todos foram importantes e sempre tiveram ao meu lado encorajando para que eu jamais desistisse, e estivesse sempre me empenhando para que os resultados fossem os melhores possíveis.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pois é ele quem capacita, fortalece e nos ilumina sendo o nosso sustentáculo, para que as dificuldades sejam apenas meio de nos fortalecer, e consequência na formação de um indivíduo.

Aos meus pais que estavam sempre me apoiando e incentivando, para que eu suportasse mais esta etapa, me aconselhando para que eu jamais desistisse, e encontrasse força, vontade e incentivo através de suas palavras.

À minha esposa que sempre esteve ao meu lado, me estimulando, jamais colocando dificuldade, mas pelo contrário me deu à maior força, pois dizia ela que dos sonhos a gente não desiste jamais, me mostrando que com ela eu sempre poderei contar.

Agradeço também a todos os professores, que me ajudaram durante toda minha caminhada acadêmica. Ao professor e orientador Rafael Machado que muito me ajudou na elaboração deste trabalho. Como também aos colegas e a todos que direta e indiretamente contribuíram para que tudo isso tronasse possível, pois sabemos que não somos nada sozinhos, e se somos alguém porque temos pessoas para caminharmos juntos.

“A justiça sustenta numa das mãos a balança que pesa o direito, e na outra, a espada de que se serve para defendê-lo. A espada sem a balança é a força brutal; a balança sem a espada é a impotência do direito”.

(Rudolf Von Lhering)

RESUMO

O presente trabalho teve como intuito, abordar a educação, imunidades e entidades educacionais com fins e sem fins lucrativos. Na busca de mostrar a Educação como um papel do Estado, de primordial importância, demonstra-se que ainda tem muito a ser trabalhado para a sua plena e clara efetivação. Um dos recursos que já foram incrementados pelo Estado nesse objetivo, foi à aplicação de imunidades às instituições de ensino sem fins lucrativos, não podendo deixar de ser pensado e entendido que essa imunidade tem a função de auxiliar na efetividade do direito à educação. Sabe-se que apesar das melhorias já implementadas, procurou-se evidenciar no referido trabalho, uma opção para aumentar a oferta e ampliação de acesso à educação. A busca é a expansão da imunidade às entidades com fins lucrativos, já que o principal norte a embasar a benesse tributária, deve ser aumentar e efetivar o direito à educação, diminuindo as diferenças para construir, realmente, uma sociedade livre, justa e igualitária.

Palavras-chave: Direito. Educação. Imunidade. Entidades de ensino sem fins lucrativos. Entidades de ensino com fins lucrativos.

ABSTRACT

This work was aimed, address education, immunities and educational entities and non-profit purposes. In seeking to show Education as a state's role of paramount importance, it is demonstrated that still has a lot to be worked to their full and clear realization. One of the features that have been enhanced by the State that goal, was the application of immunity to non-profit educational institutions, can not fail to be considered and understood that this immunity has the function of assisting in the implementation of the right to education. It is known that despite the improvements already implemented, we tried to highlight in that work, an option to increase the supply and expansion of access to education. The search is expanding immunity to for-profit entities, as head north to base the tax boon, should be to increase and carry the right to education, reducing the differences to build really a free, just and egalitarian society.

Keywords: Right. Education. Immunity. Educational nonprofit entities. Educational institutions for profit.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
ENEM	Exame Nacional do Ensino Médio
FGEDUC	Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo
FIES	Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
IDEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IE	Imposto de Exportação
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IPI	Impostos sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito
ITR	Imposto Territorial Rural
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da educação
MEC	Ministério da Educação
PDE	Plano de Desenvolvimento da Educação
PIS	Programa de Integração Social
PROUNI	Programa Universidade para todos
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. A EDUCAÇÃO COMO UM PAPEL DO ESTADO	14
2.1 O TRATAMENTO DA EDUCAÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA	15
2.1.1 A educação como um direito social	15
2.1.2 Princípios constitucionais da educação	17
2.1.3 Garantias constitucionais do direito à educação	19
2.1.4 Financiamento da educação	21
2.2 A EDUCAÇÃO SUPERIOR NO CENÁRIO NACIONAL	21
3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	25
3.1 CONCEITUAÇÃO	25
3.2 TIPOS DE IMUNIDADES	26
3.3 IMUNIDADES, NÃO INCEDÊNCIA E ISENÇÃO	28
3.4 IMUNIDADES GENÉRICAS	29
3.5 IMUNIDADES CONDICIONADAS E INCONDICIONÁVEIS	30
4. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM FACE DA TRIBUTAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO PRIVADO	33
4.1 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS	33
4.2 A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS	35
4.2.1 Requisitos para a aquisição da imunidade	38
4.3 A EFETIVIDADE DA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS	38
4.4 INSTITUIÇÕES DE ENSINO COM FINS LUCRATIVOS	41
4.4.1 PROUNI – Programa Universidade para Todos	42
4.4.2 Programa de Financiamento Estudantil: FIES	43
4.5 DA FINALIDADE SOCIAL DA IMUNIDADE ÀS INSTITUIÇÕES COM FINS LUCRATIVOS	45
4.6 ALGUMAS VANTAGENS NA AVERIGUAÇÃO DO CREDENCIAMENTO PARA FINS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	47
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	52

1. INTRODUÇÃO

A análise inicial partiu da ideia de se adquirir conhecimento a respeito das imunidades tributárias das instituições de ensino com e sem fins lucrativos. Evidenciando o entendimento de como ocorre a imunidade das instituições sem fins lucrativos e a possibilidade de se estender também as imunidades às instituições de ensino com fins lucrativos.

Buscou-se assinalar a Educação como um aspecto importante para o desenvolvimento social, e então a seriedade do comprometimento de se trabalhar para garantia de sua efetivação. É visível que a educação é um dos assuntos de suma importância a serem discutidos pela sociedade, ao se analisar sua ingerência no desenvolvimento de um país. Pode-se embasar em outros países que investiram e trataram do ensino com seriedade e acabaram por gerar um crescimento em sua economia e na qualidade de vida de sua população, desta maneira continua deixando claro o imprescindível dever e importância da educação para o desenvolvimento social e econômico de um Estado.

O texto constitucional ao qual se refere a educação vem estabelecida nos artigos 205 a 214 da Constituição Federal, e novamente no artigo 6º que trata dos direitos sociais, qualificado como um princípio fundamental. Então dentro da importância atribuída pela Constituição à educação, é imprescindível a atenção e atuação do Estado atendendo a este objeto em mesma amplitude e consideração.

Sabe-se que o Estado deixa a desejar em vários aspectos a respeito de suas funções, mas o que deve ser observado e entendido é que o Estado não deve se esquivar ou até mesmo dificultar o crescimento das instituições que trabalham em parceria realizando atividades fim. Crescimento este que não deve dizer respeito apenas no aspecto financeiro da empresa, mas sim da amplitude a que alcançará seus serviços educacionais, dando possibilidade a um número maior de pessoas a estarem os utilizando, e também na garantia da qualidade do estudo fornecido pelas instituições.

A imunidade tributária também é um aspecto a ser discutido, sendo um princípio da Constituição Federal Brasileira que estabelece limitação ao poder de tributar do Estado, definido por situações restritas a alguns produtos, serviços e até instituições.

As imunidades estão previstas no artigo 150 da Constituição Federal de 88, instituindo a vedação à União, Estado, Distrito Federal e aos Municípios de exigir o pagamento de impostos, mas por imposição constitucional envolve simplesmente alguns fatos, situações, bens ou pessoas, que estão estabelecidos em específico no inciso VI do mencionado artigo. A imunidade abrange somente aquelas ocasiões ou sujeitos que exercem atividades de interesse ou dever do Estado, trazendo às pessoas/produtos maior amplitude de desenvolver suas atividades, dentro do seu objeto fim.

Em muitos casos o esquecimento ou inobservância do Estado em proporcionar condições às instituições de desenvolver suas atividades, pode gerar a deficiência dos serviços e não atender aos objetivos ao qual se pretendiam.

As instituições de educação são organizações que tem o papel de colaborar no desenvolvimento social geral globalizado, auxiliando no desenvolvimento individual da pessoa, sendo fundamento para ter uma visão diferenciada e bem formada, traduzindo-se em desenvolvimento da própria nação.

No Brasil, existem instituições de educação que são privadas e também incentivadas pelo Estado, as quais são atribuídas à imunidade de tributos, mas é claro que esta não se estende a todas as instituições privadas e sim somente àquelas que não têm a finalidade de enriquecimento, gerando lucro, quais sejam às instituições sem fins lucrativos.

Analisando a importância da educação, pode-se repensar na ideia de atribuir a imunidade também às instituições com fins lucrativos, objetivando proporcionar a educação a todos ou ao maior número possível de pessoas. Ao se estender a imunidade às instituições de ensino privado com fins lucrativos, traduzir-se-á em fator responsável para garantia da efetividade de plena distribuição da educação no contexto social, podendo até mesmo exigir uma contraprestação que garanta o benefício, porém que não seja motivo de enriquecimento das instituições.

Ao se tratar da Educação pode se definir como um processo de aprender e ensinar. Possibilita que as pessoas possam conviver em sociedade e aprender a entendê-la, buscando conhecimentos técnicos e científicos que possibilite o desenvolvimento humano. Os mais diversos grupos sociais utilizam a educação para ensinar e descobrir as mais variadas informações, como também meio de descobrir novas concepções. Então ao se mencionar um elemento tão importante e

imensurável há necessidade de conferir ao Estado um papel relevante e predominante na efetivação do assunto, e a Constituição Federal como lei suprema, tratou de tornar isto garantia e direito fundamental, garantindo que o Estado tenha o dever de proporcionar a Educação junto com a família e a própria sociedade.

A educação tem o poder de possibilitar o crescimento intelectual do indivíduo, proporcionando o surgimento de novas ideias, que acabam por resultar, de forma globalmente vislumbrada em desenvolvimento da própria sociedade, em que todas as ideias se juntam modificando a realidade do meio social, transformando as sociedades subdesenvolvidas em desenvolvidas.

Vendo tudo isso, o constituinte original atribuiu à Constituição Federal de 88 uma atenção maior, notando que o Estado, na situação que se encontrava e ainda se encontra, não conseguiria cumprir, sozinho, com seu dever de incentivar e promover a Educação de forma gratuita, então atribuiu alguns benefícios às instituições que trabalham em parceria. As imunidades consubstanciam em um dos meios mais viáveis que o Estado encontrou para possibilitar, ou não dificultar, a prestação de serviço oferecido pelas instituições de ensino particulares. Entretanto, estas imunidades não se estendem a todas as instituições educacionais, mas somente àquelas que não possuem finalidade lucrativa, o que se indica restrição indevida à garantia de pleno acesso à Educação.

Sendo mais específico e adentrando na estrutura do trabalho pode-se observar que mesmo utilizar-se-á pesquisa Bibliográfica, sendo que todo o material utilizado para a pesquisa será por meio de artigos e informações obtidas por intermédio da rede mundial de comunicações internet e de livros, sempre se embasando em conhecimentos teóricos. O método específico a ser utilizado é o método científico indutivo, visto que todo trabalho se baseará em conhecimentos já existentes, induzido pelo interlocutor para novas perspectivas.

Agora partindo para a estrutura do trabalho, pode ser observado que o mesmo vem dividido em três capítulos, observando que o primeiro capítulo tratar-se-á do seguinte assunto, a Educação como papel do Estado e sua importância dentro do contexto social e dos resultados que se obtém ao se investir em Educação.

O segundo capítulo pretenderá abordar a imunidade tributária conceituando-as e trabalhando suas particularidades, porém, imiscuindo-se apenas em relação as imunidades à efetivação da Educação.

O terceiro capítulo procurará destacar as instituições sem fins lucrativos e com fins lucrativos, e o porquê de se existir a imunidade somente nas instituições educacionais sem fins lucrativos, e não nas instituições educacionais de fins lucrativos. Então será trabalhada a importância de se estender a imunidade tributária também às instituições com fins lucrativos, visto que a mesma contribui junto com o Estado, na efetivação da educação no âmbito social, não diferindo, em objetivos finais, qualquer diferença com instituições sem fins lucrativos.

2. A EDUCAÇÃO COMO UM PAPEL DO ESTADO

A partir do momento que o ser humano abre mão do direito à liberdade, passa a ser gerido por um Estado maior. É incumbido a este a responsabilidade de garantir a realização de determinadas atividades, entre elas o dever de promover a Educação a todos indistintamente.

A educação vem estabelecida nos artigos 205 a 214 da Constituição Federal, e também no artigo 6º que trata dos direitos sociais, considerado como um princípio fundamental.

O artigo 205 da Constituição Federal prescreve:

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 trabalho¹.

O artigo 205 da Constituição Federal vem direcionando a quem cabe o dever de promoção da educação, trazendo o entendimento que ao Estado é incumbido, em primeiro lugar, o papel de promover ou incentivar a educação independentemente da idade ou nível de escolaridade da pessoa (ensino fundamental, médio e superior).

Barbosa traz o conceito de educação ao qual diz:

No sentido mais amplo, educação é um processo de atuação de uma comunidade sobre o desenvolvimento do indivíduo a fim de que ele possa atuar em uma sociedade pronta para a busca da aceitação dos objetivos coletivos. Para tal educação, devemos considerar o homem no plano físico e intelectual consciente das possibilidades e limitações, capaz de compreender e refletir sobre a realidade do mundo que o cerca, devendo considerar seu papel de transformação social como uma sociedade que supere nos dias atuais a economia e a política, buscando solidariedade entre as pessoas, respeitando as diferenças individuais de cada um².

Barbosa aponta a importância da educação para ensinar o homem a viver em sociedade, desenvolvendo suas possibilidades para a transformação social, como também o desenvolvimento de suas capacidades de cidadão como um ser que respeita e participa do meio em que vive. A educação engloba desde o

---

¹ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

² BARBOSA, Daniel de Oliveira. **Conceito de Educação**. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAAT18AJ/conceito-educacao>>. Acesso em: 01 de abril de 2014.

desenvolvimento de ensinamentos técnicos e científicos, à formação de uma pessoa como ser que respeita as diversidades sociais.

Acrescentar que, conforme dito em linhas volvidas, o Estado deve, como legitimado a satisfazer as necessidades coletivas, providenciar e oferecer Educação a todas as pessoas, indistintamente, fazendo-o de forma justa e igualitária. A promoção da Educação já é garantida a todos, dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete)³ anos, como também aos que não tiveram oportunidade na sua idade adequada⁴, consistindo também em uma garantia pelo Estado de forma gratuita, a todos que cursarem o ensino infantil, fundamental e médio, sendo que estas são tratadas como educação básica.

A educação ainda pode ser promovida por meio de iniciativa particular, por intermédio de escolas ou faculdades privadas, que cobram pelos serviços educacionais, sem, entretanto, perder a condição de garantia do cidadão e dever do Estado.

2.1 O TRATAMENTO DA EDUCAÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

2.1.1 A educação como um direito social

No artigo 6º da Constituição Federal de 88, vem tratando da Educação como garantia fundamental⁵, passando a ser considerado direito social, sendo que os

---

³ “Art. 4º [...]”

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, organizada da seguinte forma:

a) pré-escola;
b) ensino fundamental;
c) ensino médio;

[...]

LEI Nº 12.796, DE 4 DE ABRIL DE 2013. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12796.htm>. Acesso em 29 de novembro de 2014.

⁴ A necessidade da atualização das Diretrizes Curriculares Nacionais surgiu da constatação de que as várias modificações – como o Ensino Fundamental de nove anos e a obrigatoriedade do ensino gratuito dos quatro aos 17 anos de idade – deixaram as anteriores defasadas. Estas mudanças ampliaram consideravelmente os direitos à educação das nossas crianças e adolescentes e também de todos aqueles que não tiveram oportunidade de estudar quando estavam nessa fase da vida. MEC, SEB, DICEI. **Diretrizes Curriculares Nacionais Gerais da Educação. Disponível em:** <portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc...>. Acesso em 15 de novembro de 2014.

⁵ Garantias Fundamentais: As garantias fundamentais seriam estabelecidas pelo texto constitucional como manto de proteção dos direitos fundamentais. Assim, ao direito à vida, corresponde a garantia de vedação à pena de morte; ao direito à liberdade de locomoção, corresponde a garantia do "habeas corpus", e assim por diante. WADY, Ariane Fucci. **Há diferença**

mesmos foram adquiridos através de lutas e conflitos pela própria sociedade. São direitos que a população exigiu do Estado que fossem efetivados e respeitados, e garantisse o mínimo existencial, que é o necessário para uma vida digna e com possibilidades. Os direitos alencados no artigo 6º da Constituição Federal são considerados direitos fundamentais de terceira geração, devido estarem ligados ao desenvolvimento humano, caso do meio ambiente e da educação. Ao destacar a Educação, observa-se que o próprio mercado de trabalho exige dos profissionais conhecimentos cada vez mais aprimorados.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição⁶.

Ao atribuir, a Constituição de 88, à educação o papel de princípio fundamental, esta indicou a importância da educação para o progresso da nação e da pessoa como indivíduo, como dito por Maria Cristina Teixeira, que escreveu o texto “O direito à educação nas Constituições Brasileiras”:

O direito à educação é um direito fundamental que se inclui entre os direitos sociais previstos na Constituição, no artigo 6º, segundo o qual “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”. Sua disciplina expressa se encontra nos artigos 205 a 214. Está vinculado ao princípio da dignidade da pessoa humana que, conforme o artigo 1º, inciso III da Constituição, é fundamento do Estado brasileiro. Nesse sentido, pode-se dizer que de sua adequada prestação decorre a realização dos objetivos fundamentais do País, estabelecidos no artigo 3º da Lei Maior, quais sejam, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalidade, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem comum⁷.

A partir do momento que a Educação passa a ser considerada um direito fundamental, é atribuída ao Estado e à sociedade, uma maior responsabilidade quanto ao seu objetivo e difusão. Sendo atribuída a característica de que a educação é um direito essencial para o desenvolvimento humano, é imprescindível sua implementação de forma igualitária e universalizante.

---

entre direitos fundamentais e garantias?. Disponível em:

<<http://fg.jusbrasil.com.br/noticias/92238/ha-diferenca-entre-direitos-fundamentais-e-garantias-ariane-fucci-wady>>. Acesso em 18 de outubro de 2014.

⁶ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo:Revista dos Tribunais, 2013.

⁷ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

2.1.2 Princípios constitucionais da educação

Dentro da matéria da Constituição que versa sobre a educação, podem ser compreendidos alguns aspectos relevantes, que devem ser seguidos pelo Estado para cumprimento do respectivo dever.

Esses aspectos são considerados “Princípios Constitucionais da Educação”, no qual alguns autores vêm tratando de forma detalhada cada um deles, aos quais se destacam: a garantia do ensino público para as pessoas que não tem condição de pagar um ensino privado; valorização dos profissionais da educação dando a eles piso salarial, plano de carreira e ingresso por intermédio de concurso público; estes e outros princípios vem tratando a autora Maria Cristina Teixeira:

A obediência aos princípios da igualdade de condições para acesso e permanência na escola;
 A liberdade para aprender, ensinar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;
 O pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas e a coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
 A gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;
 A 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;
 A gestão democrática do ensino público, na forma da lei;
 Garantia de padrão de qualidade⁸.

“Os princípios da igualdade de condições para acesso e permanência na escola”⁹, garante que todos indistintamente tenham direito de estudar, possibilitando que as pessoas deficientes, física ou mental, tenham acesso as escolas, igual aos individuos considerados sem tais deficiências.

O segundo principio, o da “liberdade para aprender, ensinar e divulgar o pensamento, a arte e o saber”¹⁰, possibilitou que, as pessoas tivessem direito a aprender, como conseqüência da livre expressão; falar o que pensa, e estudar o que bem quer, respeitando um mínimo estabelecido pela legislação infraconstitucional (LDB- Lei de Diretrizes e Bases da educação), sem que ninguém venha interferir.

⁸ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

⁹ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

¹⁰ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

Pode ser compreendido também o princípio do “pluralismo de ideias e de concepções pedagógicas e a coexistência de instituições públicas e privadas de ensino”¹¹, garantido que os professores tenham sua própria ideia de mundo, qual não deve a instituição impor um único pensamento, que venha encobrir as ideologias dos profissionais que ali trabalham, sendo que em muitos casos o docentes tem sua própria forma de ensinar os discentes e os resultados são excelentes. Já a respeito da coexistência de instituições públicas e privadas, pode ser entendido como a opção que o aluno deve ter em escolher estudar em uma instituição pública ou privada.

O princípio seguinte “A gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais”¹², possibilita que todos tenham acesso à Educação, independente de ter ou não a condição de custear, devido os gastos com educação já estarem imbutidos nos impostos pagos, e uma grande fatia do mesmo já ser direcionada a educação, devendo 25% (vinte cinco por cento) da receita dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e 18% (dezoito por cento) da União, serem gastos com Educação.

Dando importância ao profissional da educação, criou-se a garantia da “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”¹³. Este direito possibilita que os mesmos tivessem estabilidade, no serviço público, bases sólidas e concretas para manutenção da valorização salarial com constantes e legais fatores, além de valorizar a carreira, ao passo que, quanto maior o esforço do profissional ao se aperfeiçoar, maior seu rendimento em escala e de forma segura, ou seja, já sabendo, o profissional, de antemão, seus valores e possibilidades.

Ainda trouxe a possibilidade de uma “gestão democrática do ensino público, na forma da lei”¹⁴, este fundamento possibilita que as instituições públicas possam

---

¹¹ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

¹² TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

¹³ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

¹⁴ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

gerir junto com os profissionais da educação da escola, os pais dos alunos e a comunidade local, as ações a serem tomadas pela instituição, de forma democrática, podendo ser trabalhado e melhorado junto à população, o ensino em si, possibilitando que prestação do serviço seja da forma mais adequada possível.

O ultimo a ser tratado pelo texto não é menos importante, “Garantia de padrão de qualidade”¹⁵, dentro de todas as garantias já discutidas, este último tem como pressuposto, exigir que o ensino ministrado seja de qualidade, possibilitando que o papel educacional tenha eficácia. Pensando desta forma nos traz o entendimento que, na ocorrência de um ensino que não tenha qualidade não terá motivo para implementação de tal, visto que não cumprirá com o seu papel social.

Com estes princípios passaram a garantir que todos tenham acesso à Educação, independente da condição financeira, atribuindo ao Estado à obrigatoriedade de criar instituições públicas de ensino, com qualidade e amplo acesso.

2.1.3 Garantias constitucionais do direito à educação

O artigo 208 da Constituição Brasileira traz as bases para a efetivação do direito social à Educação, estas se dividem em:

O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

- I – educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;
- II – progressiva universalização do ensino médio gratuito;
- III – atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;
- IV – educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;
- V – acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;
- VI – oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;
- VII – atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas de suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

§ 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.
 § 2º O não oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.
 § 3º Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis,

¹⁵ TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

pela frequência à escola¹⁶.

Diante destas bases pode ser entendido e interpretado que o Estado tem o dever de proporcionar Educação a todos, de forma ampla, geral, irrestrita e sem condicionamentos, devendo a mesma ser oferecida, pelo Estado, de forma gratuita. Podendo, no caso de sua oferta estar fora dos padrões, implicarem em responsabilidade da autoridade incumbida.

A gratuidade envolve desde o fornecimento de bolsas em locais onde não tem instituições de educação pública, como também material didático de ensino, alimentação e transporte para aqueles alunos que moram longe da escola na zona rural ou em bairros afastado de qualquer instituição de ensino. Mesmo que a educação seja garantida de forma gratuita deve ser observado seu padrão de qualidade, submetendo às normas legais para avaliação e autorização, analisando sua qualidade pelos entes qualificados, conforme está referido no artigo 209 da Constituição Federal.

Eliane Ferreira de Souza no livro *Direito a Educação*, apresenta considerações a respeito do caráter de obrigatoriedade da Educação:

O caráter de obrigatoriedade está vinculado ao fato de que o direito à educação é um direito social de cidadania genuíno porque o objetivo da educação durante a infância é moldar o adulto em perspectiva. Basicamente, deveria ser considerada não como o direito de a criança frequentar a escola, mas como o direito de o cidadão adulto ter sido educado. Não se olha, pois, o presente, mas o futuro¹⁷.

Ainda podem ser ressaltadas considerações a respeito:

A educação considerada como um direito humano fundamental difere dos outros serviços que as sociedades tradicionalmente oferecem a seus membros. O direito à educação não se reveste exatamente da mesma dimensão que, por exemplo, o direito à assistência médica gratuita, à alimentação mínima, à habitação decente ou ao socorro em caso de catástrofe natural. Estes são serviços que a sociedade proporciona àqueles os solicitam. Em geral, os cidadãos podem escolher entre utilizá-los, via de regra, a seus interesses individuais. A educação, ao contrário, é via de regra obrigatória, e as crianças não se encontram em condições de negociar as formas segundo as quais a receberão. Paradoxalmente, encontramos assim diante de um direito que é, ao mesmo tempo, uma obrigação. O direito a ser dispensado da educação, se esta fosse a preferência de uma

---

¹⁶ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

¹⁷ SOUZA, Eliane Ferreira de. **Direito à educação: requisito para o desenvolvimento do País**. São Paulo: Saraiva, 2010. (Pag. 51).

criança ou de seus pais, não existe¹⁸.

Primeiramente a escolarização foi criada através de lutas sociais, consistindo em um direito social. Posteriormente analisando a necessidade do meio produtivo em se desenvolver, deixa de ser só direito e passa ser necessária, consequência, passa a ser uma imposição.

2.1.4 Financiamento da educação

Na Constituição Brasileira, vem estabelecido no artigo 212 que, cabe aos Estados, Distrito Federal, Municípios e União, direcionar parte de suas arrecadações para ser gasta com educação.

Art. 212 A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino¹⁹.

Estas receitas são:

Aqueles 25% que incidem sobre toda a receita resultante de impostos, quer a diretamente arrecadada pela Administração Municipal (IPTU, ISS, ITBI, IRRF), quer a transferida pela União e Estado (FPM 5, ITR, ICMS, IPVA, IPI/Exportação, ITCMD)²⁰.

O descumprimento deste mínimo legal acarreta diversas sanções dentre as quais, poderá ocasionar a perda de recursos da União caso seja município ou Estado, ao ente descumpridor, como também fica incapacitado de assinar convênios com o governo federal, acarretando um grave prejuízo para o ente desobediente.

Visa o legislador constitucional atribuir um mínimo tolerável e aceitável para que sempre hajam investimentos na política educacional, para que a educação seja tratada de acordo com sua importância no contexto social.

2.2 A EDUCAÇÃO SUPERIOR NO CENÁRIO NACIONAL

---

¹⁸ Huberman apud HORTA, José Silverio Baia. Direito à Educação e a Obrigatoriedade Escolar. Disponível em: <revista.fct.unesp.br/index.php/Nuances/article/viewFile/729/741>. Acesso em 29 de novembro de 2014. (Pag. 10).

¹⁹ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

²⁰ MARTINS, Renato Costa. **O Tribunal e Gestão Financeira dos Prefeitos**. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. São Paulo, Fevereiro de 2012.

A Educação no cenário brasileiro tem ainda muito a evoluir tanto na educação de ensino fundamental, médio como superior. Muitos são os casos em que a educação não é efetiva na formação de cidadãos capacitados, ou que ocorra a garantia de que todos tenham a oportunidade de ter acesso à educação. Apurado pelo IDEP Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira de 2013, demonstra que alunos de instituições públicas estão abaixo do último nível assimilação de conteúdo²¹.

Dados da última avaliação do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), a Prova Brasil, apontam disparidades na qualidade de ensino para alunos em diferentes estados da Federação e até mesmo de uma mesma escola. Os resultados da Prova Brasil de 2013 mostraram que 24,45% dos estudantes do 9º ano do ensino fundamental estão abaixo do nível mais baixo de assimilação de conteúdo. Em matemática, esse percentual é 20,41%. No 5º ano, 24,16% estão na faixa que vai até o primeiro nível em português e 5,81% estão abaixo do primeiro nível em matemática. Em português, esses alunos não são capazes de identificar o assunto ou o personagem principal em um texto. “É preciso pensar formas de ensino para engajar, pensar em um projeto que permita trabalhar com alunos de níveis de proficiência diferentes e que possa dar suporte ao professor”, afirma o coordenador de Projetos da Fundação Lemann, Ernesto Faria²².

Quando se fala em ensino superior, inúmeros os exemplos de pessoas que ante a deficiência anterior oriunda da má formação básica das escolas públicas, não conseguem concorrer para as vagas nas universidades públicas. Estas são obrigadas a, quando querem, frequentar um curso superior, cursar em estabelecimentos particulares, ao qual os valores das mensalidades são inconciliáveis com seu padrão de vida, deixando de se capacitar e adquirir uma educação que o habilite para o mercado de trabalho. O Estado observando isso, vem tentando resolver esses problemas através do PDE (Plano de Desenvolvimento Escolar) que retrata alguns princípios complementares:

No contexto do PDE, a educação superior baliza-se pelos seguintes princípios complementares entre si: 1) expansão da oferta de vagas, dado ser inaceitável que somente 11% de jovens, entre 18 e 24 anos, tenham acesso a esse nível educacional; 2) garantia de qualidade, pois não basta ampliar, é preciso fazê-lo com qualidade; 3) promoção de inclusão social pela educação, minorando o histórico de desperdício de talentos, considerando que se dispõe comprovadamente de significativo contingente

---

²¹ JORNAL. **Jornal Da Comunidade**. Disponível em:<
<http://comunidade.maiscomunidade.com/conteudo/2014-12-20/educacao/8700/ENSINO-DEIXA-A-DESEJAR.pnhtml>>. Acesso em 16 de janeiro de 2015.

²² JORNAL. **Jornal Da Comunidade**. Disponível em:<
<http://comunidade.maiscomunidade.com/conteudo/2014-12-20/educacao/8700/ENSINO-DEIXA-A-DESEJAR.pnhtml>>. Acesso em 16 de janeiro de 2015.

de jovens competentes e criativos que têm sido sistematicamente excluídos por um filtro de natureza econômica; 4) ordenação territorial, permitindo que ensino de qualidade seja acessível às regiões mais remotas do país; e 5) desenvolvimento econômico e social, fazendo da educação superior, seja enquanto formadora de recursos humanos altamente qualificados, seja como peça imprescindível na produção científico-tecnológica, elemento-chave da integração e da formação da Nação²³.

Dentro dessa perspectiva de dados apurados é observado que um pequeno número de pessoas é que tem acesso a uma instituição de ensino superior, deixando de elevar o nível cultural das pessoas e minorando o nível profissional dos indivíduos.

Hoje no Brasil, 50% (cinquenta por cento) das vagas em Universidades públicas são direcionadas a alunos que frequentaram o ensino médio em escolas públicas, ainda, neste aspecto deve ser verificado se são considerados negros, pardos ou índios, os quais se amoldam à lei de cotas, que dá esse direito. Esta foi desenvolvida pela constatação do IDEB (Índice de Desenvolvimento da Educação Básica), verificando que a média das notas de alunos que terminam o ensino médio em escolas públicas e privadas é desigual, chegando ao caso dos alunos de escolas privadas tirarem notas até 70% (setenta por cento) superior aos de escolas públicas²⁴.

O resultado recém-divulgado do Ideb, o principal termômetro da educação básica brasileira, mostra que a nota média dos estudantes que deixam o ensino médio foi de 3,4 na rede pública, ante 5,7 nas escolas particulares – um desempenho quase 70% melhor da parte dos últimos²⁵.

Portanto, fica visível o despreparo e a deficiência das escolas públicas em desenvolver uma educação de qualidade, e seus alunos não possuem condições de concorrerem com igualdade em relação às instituições de ensino privado.

Observando tal deficiência, o Estado desenvolveu alguns mecanismos que são promovidos pelo governo para que alunos de condição financeira baixa tenham acesso às instituições de ensino privado, caso do PROUNI (Programa Universidade Para Todos), que resolveu regular as isenções fiscais, que a Constituição já

---

²³ SOUZA, Eliane Ferreira de. **Direito à educação: requisito para o desenvolvimento do País** / Eliane Ferreira de Souza. São Paulo: Saraiva, 2010. – (Série IDP), (Pag. 112,113).

²⁴ RICARDO SETTI. **O grande erro das cotas nas universidades**. Coluna Ricardo Setti. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/ricardo-setti/politica-cia/o-grande-erro-das-cotas-nas-universidades/>>. Acesso em 21 de setembro de 2014.

²⁵ RICARDO SETTI. **O grande erro das cotas nas universidades**. Coluna Ricardo Setti. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/ricardo-setti/politica-cia/o-grande-erro-das-cotas-nas-universidades/>>. Acesso em 21 de setembro de 2014.

concedia as instituições educacionais privadas, mas que não tinham normatização a respeito, deixando de beneficiar milhões de estudantes.

Com atraso de 16 anos, foram reguladas, pelo PROUNI, as isenções fiscais constitucionais concedidas às instituições privadas de ensino superior, garantindo acesso ao nível superior a mais de 300 mil jovens. De 1988 a 2004, as instituições de ensino superior sem fins lucrativos, que respondem por 85% das matrículas do setor privado, amparadas pelos artigos 154, inciso VI, alínea c, e 195, § 7º, da Constituição Federal, gozam de isenções fiscais sem nenhuma regulação do Poder Público. Ou seja, sem nenhuma contrapartida. Acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), de 1991, reconhecia a lacuna legislativa. Mas, por conta dessa omissão, garantia o gozo das isenções enquanto perdurasse a situação²⁶.

São selecionados os beneficiários pelo ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio). Além do aluno necessitar de uma boa média no ENEM, tem também que comprovar que possui uma renda, de no máximo, um salário mínimo e meio para obtenção da bolsa integral, e no limite de três salários de renda familiar para o benefício de uma bolsa de 50% (cinquenta por cento)²⁷.

---

²⁶ SOUZA, Eliane Ferreira de. Direito à educação: requisito para o desenvolvimento do País / Eliane Ferreira de Souza. São Paulo: Saraiva, 2010. (Pag. 115, 116).

²⁷ RICARDO SETTI. **O grande erro das cotas nas universidades**. Coluna Ricardo Setti. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/ricardo-setti/politica-cia/o-grande-erro-das-cotas-nas-universidades/>>. Acesso em 21 de setembro de 2014.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

3.1. CONCEITUAÇÃO

Antes de se adentrar no assunto imunidade, é importante trazer algumas informações, como a diferenciação entre impostos e tributos, apesar de em muitos casos utilizarem ambos os termos como sinônimos, o que deve ser entendido é que os tributos é o gênero aos quais os impostos são espécie.

O artigo 3º do CTN (Código Tributário Nacional) traz o conceito de tributo, dispondo que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹. De forma mais breve, pode ser traduzido como aquelas atividades desempenhadas pelo Estado de arrecadação por meio de taxas², impostos e contribuições.

Já os Impostos são a espécie de tributo que mais arrecada, caracterizado como uma imposição de obrigação financeira, decorrente de um fato gerador e uma base de cálculo, que deriva de uma operação realizada pelo contribuinte que pode ser por compra, venda, propriedade, prestação de serviços, rendimentos e operações financeiras. Acarreta uma obrigação pessoal ficando responsável pela obrigação a entidade ou a pessoa que beneficiou do fato gerador, o não cumprimento pode ocasionar sanções civis, penais, a quais vem determinadas em lei.

Adentrando às imunidades, podemos entendê-la como uma restrição ao poder de tributar do Estado, estabelecida em favor de alguns bens, serviços, fatos e pessoas cujo interesse maior é restringir o poder de tributar do ente federado,

---

¹ CTN, Código Tributário Nacional. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

² Art.79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 (taxas) consideram-se:

I - Utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - Específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III - Divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. CTN, Código Tributário Nacional. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

naquelas situações que venham colaborar ou auxiliar nas atividades estatais ou no desenvolvimento social.

A imunidade tem o papel de garantir que determinadas atividades prestadas por particulares, aos quais são de interesse do Estado se efetivem, então, o mesmo atribui imunidades para que a carga tributária não seja obstáculo para a sua consolidação. E sim estimulando³ para que as atividades ocorram com perfeição.

Na particularidade da presente, pode ser percebido que a imunidade é um dos fatores responsáveis para a expansão dos serviços voltados ao interesse das entidades políticas (União, Estado, Distrito Federal e município).

Neste sentido, traz o texto as seguintes considerações:

A imunidade 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 público⁴.

Sabe-se que a imunidade tributária são restrições que a própria Constituição traz, reduzindo o alcance da competência tributária dos entes federativos, mas deve-se observar que essa contenção só diz respeito aos impostos, já que os demais tributos continuarão com os mesmos efeitos, não havendo aplicação das imunidades, até mesmo por causa da restrição literal do texto constitucional, do art. 150, VI.

3.2 TIPOS DE IMUNIDADES

³ 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, desfalcaria o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza. BRANCO, Maria Cristina dos Santos Castelo. **A imunidade tributária nas instituições educacionais**. Disponível em: <www.sinfisco.com.br/files/artigos/IMUNIDADECRISTINACB.pdf>. Acesso em: 25 de Abril de 2014. PAG. 18.

⁴ BRANCO, Maria Cristina dos Santos Castelo. **A imunidade tributária nas instituições educacionais** (online). Disponível em: <www.sinfisco.com.br/files/artigos/IMUNIDADECRISTINACB.pdf>. Acesso em 25 de Abril de 2014.

As imunidades vêm estabelecidas no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, trazendo algumas situações em que não ocorrerá a cobrança de imposto, pelas entidades políticas, por ausência de instituição do mesmo.

Sem prejuízo de outras garantias assegurado 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;
- e) Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser⁵.

Através do texto do artigo podem ser observadas várias situações de imunidades, tratando de diferentes aspectos. Podendo ser feita a classificação das imunidades em subjetivas e objetivas, destacando que na primeira faz referência a determinadas entidades jurídicas de direito público e privado. São classificadas como entidades de direito público a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, já em segundo momento as instituições de direito privado são as entidades religiosas, partidos políticos e as instituições educacionais sem fins lucrativos.

Ainda as imunidades objetivas são assim consideradas por serem relacionadas a determinados fatos ou ocasiões, ou seja, pelo objeto principal, nos casos da não tributação de revistas, jornais e livros.

Cabe, desde logo, mencionar os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, para quem, em termos técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações. A imunidade das instituições de educação e de assistência social prevista no art. 150, VI, c da CF é um exemplo de imunidade subjetiva porque, em razão de sua natureza, alcança diretamente as pessoas jurídicas ali mencionadas.

As imunidades objetivas são aquelas conferidas em razão de determinado fato, bem ou situação e não pelas características ou atividades da pessoa que será, indiretamente, beneficiada com a imunidade. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, d da CF) é um exemplo de imunidade objetiva.

---

⁵ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

As imunidades mistas, por sua vez, revestem tanto o caráter objetivo, porque conferidas em função de determinado fato, bem ou situação e em razão do caráter subjetivo, posto que alcançam determinadas pessoas por sua natureza jurídica. Serve de exemplo a imunidade de produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 4º da CF)⁶.

Desta maneira pode-se completar que as imunidades subjetivas são caracterizadas como imunidade das pessoas jurídicas, ocorrendo de forma mais ampla, pois atinge todos os impostos das entidades beneficiadas que tratam daquele objeto. E a imunidade objetiva retrata acerca de determinada coisa ou circunstância, ocorrendo de forma mais restrita, devido imunizar determinados objetos, não se estendendo a pessoa jurídica de utilizar daquele produto. E por último, tratando da imunidade mista pode ser conceituada como aquela não tributação que atinge uma determinada pessoa por intermédio de sua natureza jurídica, que tem como relação motivada por fatos, bens e situações.

3.3 IMUNIDADES, NÃO-INCIDÊNCIA E ISENÇÃO

É importante que se faça a distinção dos três termos em questão, quais sejam: imunidade, não-incidência e isenção, para que se possa entender como se insere cada um no direito tributário, proporcionando maior entendimento da matéria.

A imunidade é o primeiro aspecto a ser trabalhado, pode ser observado no artigo 150 da Constituição Federal, estabelecendo a dispensa tributária. Nas palavras de Borges:

Assegura certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação⁷.

A não-incidência pode ser compreendida como escusa definitiva do tributo, sobre uma ocorrência, Fabretti explicita que:

É a dispensa definitiva do tributo sobre determinadas operações, bens ou serviços. A própria lei dispõe que, embora ocorrendo o fato gerador, não haverá incidência de imposto. Dessa forma, a lei afasta a incidência do

⁶ ESMERELLES, Fabio Seiki. Artigo jurídico: **A imunidade das instituições de educação**. Disponível em: < http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13058>. Acesso em 27 de setembro de 2014.

⁷ Souto Maior Borges (1980) apud, YOUNG, Lúcia Helena Brisk. **Entidades sem fins lucrativos – imunidade e isenção tributária – Resumo prático**. 5ª Ed. 1ª reimpr./Curitiba: Juruá Editora, 2011, p. 50.

imposto, de maneira definitiva, sobre o fato gerador⁸.

Por último a isenção. A esta situação tributária tem como significado desobrigação de alguém. Ao inseri-lo no direito tributário pode ser compreendido como a desobrigação do contribuinte no pagamento do imposto.

O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 176, o conceito de isenção tributária:

A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares⁹.

Após a interpretação dos três termos pode ser feito um paralelo entre eles, ao qual a imunidade é um dispositivo constitucional, constituindo a incapacidade tributária. O segundo que foi mencionado é a não-incidência que é a ausência de previsão legal, podendo ser preenchida a qualquer momento e passar a ter incidência tributária sobre aquela operação, bens ou serviços. A isenção também decorre de lei, só que neste caso é diferente, pois já existe a obrigação tributária e posteriormente é que vem a sua dispensa. Porém, desta maneira pode ser compreendido que os três termos têm um objetivo em comum: evitar que a tributação ocorra sobre determinadas situações, possibilitando que os impostos não dificultem determinadas operações ou serviços.

3.4 IMUNIDADES GENÉRICAS

Dentro do ambiente das imunidades existem diversos aspectos a serem discutidos, não podendo deixar de relatar sobre as imunidades genéricas.

As imunidades genéricas, que detém tal nomenclatura por abranger todos os impostos previstos na Constituição Federal Brasileira, excluindo sua incidência tributária em determinadas ocasiões, patrimônio, serviços e entidades. São as encontradas no art. 150 da CF, inciso VI.

No caso, têm-se as imunidades das entidades de educação e assistência

⁸ Lúcio Camargo Fabreti (1999) apud, YOUNG, Lúcia Helena Brisk. **Entidades sem fins lucrativos – imunidade e isenção tributária – Resumo prático**. 5ª Ed. 1ª reimpr./Curitiba: Juruá Editora, 2011 p, 58.

⁹ CTN, Código Tributário Nacional. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

social sem fins lucrativos um papel de destaque, enfatizando a primeira devido ser a que será mais discutida no decorrer do trabalho, observando que ambas as imunidades são garantidas às instituições que não possuem finalidade lucrativa, reguladas por lei complementar.

Um dos motivos da imunidade foi pela finalidade desenvolvida, quais sejam, por estas entidades trabalharem auxiliando o Estado em relação às atividades finalistas que mencionam.

As pessoas que desempenha tais atividades, relacionadas à educação e/ou à assistência não sofrerão os impactos da tributação por meio de impostos, por força da regra de imunidade. Esta imunidade, contudo, somente será aplicável para as instituições de educação e de assistência no caso de exploração da atividade sem finalidade lucrativa. Em caso de exploração da atividade visando à obtenção de lucro, aplicar-se-á a regra de tributação de maneira integral¹⁰.

Dentro desse aspecto, a CF indicou que são imunes: as próprias pessoas políticas, Templos de qualquer culto, Imunidade dos Partidos Políticos, Entidades Sindicais de Trabalhadores, Instituições de Educação e Assistência Social sem fins lucrativos, Imunidade dos jornais, livros, periódicos e o papel destinado a sua impressão, ressaltando ainda que em todas estas circunstâncias não ocorrerá o evento tributante.

3.5 IMUNIDADES CONDICIONADAS E INCONDICIONÁVEIS

Para dar parâmetro e entendimento ao texto deve-se analisar a classificação das normas constitucionais, que podem ser classificadas em normas de eficácia plena, normas de eficácia contida e normas de eficácia limitada.

As normas de eficácia plena são aquelas em que ao ser criado não necessitam de complementação, sem possuir qualquer limitação, podendo surtir todos os seus efeitos¹¹.

Disse que: “[...] as normas de eficácia plena são aquelas que possuem

¹⁰ SEM AUTOR. Imunidades Genéricas. **Juris Brasil: pesquisas jurídicas**. Disponível em: <<https://sites.google.com/site/zeitoneglobal/system/app/pages/subPages?path=/parte-geral---direito-tributario>>. Acesso em: 28 de setembro de 2014.

¹¹ SEIKI, Fabio Esmerelles. **A imunidade das instituições de educação**. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13058>. Acesso em 24 de maio de 2014.

aplicabilidade direta, imediata e integral, estando aptas para a produção de todos os efeitos para os quais foram criadas”¹².

Da mesma forma as normas de eficácia contida estão aptas a produzir efeitos de forma imediata. Entretanto, existe dentro do próprio texto uma cláusula que permite criar uma lei infraconstitucional que limite a norma constitucional, reduzindo sua aplicabilidade.

Por outro lado, as normas constitucionais de eficácia contida são aquelas que, nada obstante produzam seus efeitos desde logo, independentemente de regulamentação, podem, por expressa disposição constitucional, ter sua eficácia restringidas por outras normas, constitucionais ou infraconstitucionais¹³.

Por último, em relação às normas de eficácia limitada, esta, diferente das anteriores, não produz em totalidade seus efeitos, visto que para sua total eficácia necessitará de uma norma que a complemente, como subscreve Seike:

[...] as normas de eficácia limitada são aquelas que não estão aptas a produzir todos os seus efeitos no momento da promulgação da constituição, dependendo de complementação normativa para terem eficácia jurídica completa, tendo em vista que a edição de uma nova norma constitucional ao menos resulta na revogação de normas conflitantes com ela¹⁴.

A norma do dispositivo mencionado por Seike, tem como finalidade produzir efeitos imediatos e condicionados.

Dentro da matéria tributária, no que é pertinente às imunidades, pode ser compreendida também que sua norma tem eficácia plena e contida. Na primeira levaria como exemplo o dispositivo do artigo 150, VI, a, da CF, que se refere às imunidades recíprocas¹⁵, colocando que neste tem eficácia a norma tributária em sua plenitude.

¹² SEIKI, Fabio Esmerelles. **A imunidade das instituições de educação**. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13058>. Acesso em 24 de maio de 2014.

¹³ CAMARGO, Rafael Trida. Eficácia das normas constitucionais. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8235/Eficacia-das-normas-constitucionais>>. Acesso em 28 de setembro de 2014.

¹⁴ SEIKI, Fabio Esmerelles. **A imunidade das instituições de educação**. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13058>. Acesso em 24 de maio de 2014.

¹⁵ A imunidade recíproca é aquela que protege as pessoas jurídicas de direito público umas das outras, no que concerne à incidência dos impostos. Por exemplo, a União não pode cobrar impostos dos Estados e Municípios, sendo verdadeira a recíproca, nem os Estados nem os Municípios podem cobrar impostos da União nem uns dos outros. BOUSQUET, Sérgio Filho. **As imunidades tributárias. As imunidades recíprocas**. Disponível em: <http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/As_imunidades_tribut%C3%A1rias._A_imunidade_rec%C3%ADproca>. Acesso em 28 de setembro de 2014.

Já a segunda espécie traz a Constituição o exemplo do artigo 150, VI, “c” da CF, já que pode ocorrer de sofrer ressalva, ou limitação, na sua aplicabilidade.

Tratando de forma mais intensa, pode ser entendido que as imunidades têm sua eficácia plena e contida, devido em determinadas ocasiões terem seus efeitos integrais e já em outras terem seus efeitos contidos por ocasiões que limitam sua eficácia.

Às instituições de educação sem fins lucrativos, que será discutido no próximo capítulo, aplica-se sobre imunidade condicionada, devido à mesma ter que comprovar alguns requisitos estabelecidos em lei, aos quais os mesmos estão estabelecidos no artigo 14 do CTN¹⁶.

---

¹⁶ **Art. 14.** O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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

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

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. CTN, Código Tributário Nacional. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

4. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM FACE DA TRIBUTAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO PRIVADO

As imunidades são consideradas como limitação tributária do Estado, restringindo, em algumas ocasiões, o poder do mesmo de instituir tributos. E as instituições de ensino privado sem fins lucrativos são beneficiadas por este dispositivo constitucional.

Imunidade tributária pode ser entendida como um princípio constitucional que visa a resguardar a independência dos entes da federação e a liberdade de culto religioso, de associação política, sindical, de educação, de assistência social, de divulgação científica e cultural e dos fatos de interesse da sociedade¹.

As entidades privadas de fins lucrativos não recebem este mesmo beneplácito, já que objetivam o lucro, tendo característica de empresa e então a cobrança dos impostos ocorrerá de forma normal.

4.1 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

As instituições de educação são entidades que promovem e transmitem o direito social à educação, que, conforme mandamento constitucional é um direito de todos e dever do Estado, da família, e poderá ser promovida, concorrentemente, pelo Estado junto com instituições particulares, as quais poderão ser incentivadas por aquele, com o objetivo de promover o crescimento humano, dando possibilidade de exercer a cidadania e aptidão para o trabalho².

Às instituições educacionais sem fins lucrativos vem prevista a imunidade no artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, considerada como a instituição que realiza os serviços para o qual foi estabelecida, deixando seus serviços à disposição da população, com característica de complementação às atividades estatais, cuja finalidade seja de não geração de lucro.

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

¹ YOUNG, Lúcia Helena Briski. Entidades sem fins lucrativos – imunidade e isenção tributária – Resumo prático. / Lúcia Helena Briski Young./ 5ª ed. (ano 2009), 1ª reimpr./ Curitiba: Juruá, 2011, pag. 61.

² BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

VI – instituir impostos sobre:

...

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos os requisitos da lei³.

Sobre as instituições sem fins lucrativos, define a doutrina de Branco que:

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, em vista a promover os fins elencados no artigo 205 da CF/1988, que não apresentem “superávit” em suas contas ou, caso o presente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais⁴.

Ao avaliar o dispositivo constitucional acima indicado, interpreta-se que deve haver uma lei que regulará a imunidade das instituições referidas, mas o que não explica é que tipo de lei se deve ser criada, se lei complementar ou lei ordinária.

Existem duas correntes doutrinárias que tem entendimento divergente, a primeira entende que deverá ser regulado por lei ordinária, já a segunda corrente entende que a lei regulamentar é a complementar, mas a doutrina dominante adota a corrente de que, dada a magnitude da matéria tratada, deve ser regulada através de lei complementar, conforme o artigo 146, inciso II⁵ da Constituição Federal estabelecer que, caberá à lei complementar regularizar as limitações constitucionais ao poder de tributar⁶.

Muito se pensa que, a finalidade não lucrativa proíbe qualquer tipo de receita positiva para além das utilizadas para manter as atividades operacionais da instituição, mas não procede tal entendimento, pois o que deve ser proibido é a obtenção de lucro para os instituidores ou sócios da entidade.

Qualquer renda extra que enseje sobra nos recursos financeiros, obtidos pelos serviços prestados, deverão ser investidos dentro da própria instituição, com o

³ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

⁴ BRANCO, **Maria Cristina dos Santos Castelo**. **A imunidade tributária nas instituições educacionais** (online). Disponível em: <www.sinfisco.com.br/files/artigos/IMUNIDADECRISTINACB.pdf>. Acesso em: 25 de Abril de 2014, pag. 42.

⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

⁶ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

aprimoramento das instalações, crescimento do espaço educacional, dentre outros investimentos. O que deve ser feito para que não desconsidere a característica de não lucratividade, é a aplicação dos recursos unicamente nos objetivos educacionais.

Neste contexto entram duas importantes questões a serem examinadas. A primeira consiste em saber se uma entidade sem fins lucrativos pode lucrar, e está impedida apenas de ser um instrumento de lucro para terceiros. E a segunda consiste em saber se a lei pode estabelecer requisitos outros, além da ausência de fins lucrativos, como condição para que a entidade educacional desfrute do direito à imunidade tributária⁷.

O que objetiva a imunidade, pelo Estado, é a substituição, por meio da iniciativa particular, da ineficiência dos serviços públicos, sem, contudo, privatizar a educação, já que, a simples existência das instituições particulares não enseja a paralisia estatal.

Ademais, não buscando uma fuga de rendas, o legislador constituinte reservou apenas às instituições sem fins lucrativos o benefício da imunidade.

4.2 A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

A imunidade é considerada como cláusula pétrea e não pode ser eliminada ou alterada no sentido de reduzir seus efeitos, independente de ser por emendas à Constituição ou leis infraconstitucionais.

Além disso, analisa a imunidade tributária como expressão de valores, sendo uma garantia constitucional. Consequentemente, sua hermenêutica deve passar por esse viés axiológico que a define como cláusula pétrea da Constituição⁸.

Então, partindo dessa perspectiva pode chegar ao entendimento de que as imunidades das instituições sem fins lucrativos instituídos pela Constituição não poderão ser retiradas do ordenamento jurídico brasileiro.

Podendo ser compreendido a importância que as instituições de ensino particular têm no auxílio ao Estado, pensando dessa maneira o legislador Constituinte deu liberdade à matéria tributária. Nesse sentido:

---

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária e Educação**. No livro: Direito Tributário e Educação. São Paulo: MP ED., 2013, pag. 37.

⁸ FELÍCIO, Carlos Eduardo. **Aspectos gerais da imunidade tributária**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23489/aspectos-gerais-da-imunidade-tributaria>>. Acesso em 16 de janeiro de 2015.

Em sistemas jurídicos como o nosso, o poder de tributar é delimitado e repartido entre as diversas entidades estatais pela Constituição Federal. Assim, esta atribui à União competência para instituir e cobrar impostos. Atribui aos Estados competência para instituir e cobrar outros, e aos Municípios atribui competência para instituir e cobrar outros tantos. Atribuir competência para instituir impostos certamente significa limitar o poder de tributar. A atribuição de competências à União, aos Estados e aos municípios, significa limitar o poder destes para a instituição de impostos. Assim, todas as situações de fato não compreendidas nas competências atribuídas à União, aos Estados e aos Municípios, podem ser entendidas como situações de imunidade. Seriam situações definidas por exclusão⁹.

A tributação das instituições de ensino sem fins lucrativos são de imunidade, mas esse perdão se constitui em relação aos impostos, e não a todos os tributos em geral.

O termo empregado no inciso VI do art. 150 da Constituição é “impostos” e não tributos. Não nos parece que tenha havido qualquer equívoco do legislador, pois o que se pretendeu é afastar a tributação para os tributos em que não há uma contrapartida do poder público. Nas demais hipóteses, em que o contribuinte somente está obrigado a pagar se exigir uma contrapartida, mediante o exercício de atividade de polícia prestação de serviço ou realização de obra pública, as instituições não desfrutam do privilégio de não serem tributadas. Penso que assim foi feito porque nas hipóteses em que há contrapartida do poder público, os valores arrecadados visam neutralizar os gastos realizados. Já nos impostos não existe este propósito, o que se pretende é abastecer os cofres públicos com o fito de fazer face às despesas em geral¹⁰.

A proibição da instituição de impostos está relacionada com o patrimônio, renda ou serviços. Ao se interpretar o mencionado dispositivo acaba por entender que o constituinte buscou trazer a incapacidade de tributar, não se restringindo a alguns impostos, mas a todos os impostos do ordenamento jurídico brasileiro.

O dispositivo em comento veda a instituição de impostos sobre o “patrimônio”, “renda” e “serviços”. Diante disso, é de indagar: a imunidade alçada somente os impostos cuja materialidade é o “patrimônio”, a “renda” e prestações de “serviços” ou qualquer materialidade? Em outros termos, a interpretação a ser empreendida deve ser uma interpretação restritiva ou mais abrangente visando afastar a tributação de todos os impostos, independentemente da materialidade contemplar literalmente o “patrimônio”, a “renda” ou “serviços”?¹¹

Para resolver o questionamento deve-se desenvolver uma análise quanto aos

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributaria e Educação**. No livro: Direito Tributário e Educação. São Paulo: MP ED., 2013, pag. 35.

¹⁰ CHIESSA, Clélio. **Desconsideração do direito à imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos**. No Livro: Direito tributário e educação. São Paulo: MP ED., 2013, pag. 80, 81.

¹¹ CHIESSA, Clélio. **Desconsideração do direito à imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos**. No livro: Direito Tributário e Educação. São Paulo: MP ED., 2013, pag. 81.

contribuintes de fato e de direito, ao responder tal análise observará que existem possibilidades de incidência de imposto, mesmo na ocorrência da instituição ser beneficiado pela imunidade.

Será contribuinte de direito quando o patrimônio utilizado pela instituição for próprio, e não for objeto de aluguel, empréstimo ou outra relação de dependência ou possibilidade contratual, consistirá em contribuinte de fato.

Desta forma, por exemplo, o IPTU¹² do imóvel alugado ao qual a instituição se comprometa a pagar não ocorrerá à imunidade, já na ocasião em que este imóvel for de propriedade da instituição sem fins lucrativos ocorrerá à imunidade. O Doutor Clélio Chiesa sobre essa questão menciona:

[...] certa instituição exerce suas atividades em prédio próprio. Neste caso, a relação jurídica do IPTU instaurar-se-a entre a instituição, na condição de contribuinte de direito, e o município titular da competência. A mesma instituição exercendo suas atividades em prédio alugado, tendo assumido contratualmente com o proprietário o compromisso de pagar o IPTU, não figura como contribuinte de direito, mas apenas de fato, pois sofrerá a repercussão econômica do imposto, na medida em que arcará com o seu pagamento. [...] O Supremo Tribunal Federal, em decisões recentes, tem firmado o entendimento de que a imunidade contemplada no art. 150, VI, "a" e "c" somente alcança o contribuinte de direito, [...]¹³.

A tributação recai sobre a entidade educacional, sempre que objetivarem lucros, como no caso de exercer a entidade outras atividades parecidas ou idênticas às de outros empreendimentos privados, mesmo sendo utilizadas para captar recursos para as atividades essenciais das entidades educacionais imunes.

Ora, não poderá a entidade se beneficiar com a imunidade tributária, já que segundo o art. 173, § 4^o¹⁴, da CF, não haverá abuso de poder que objetive um lucro exagerado ou arbitrário, que gere concorrência desproporcional, sendo que, caso estendesse a proteção imunitária para estas entidades que se aproveitam do bem-estar legal, contrariaria o dispositivo do mencionado artigo.

---

¹² O IPTU consta na Constituição Federal, e serve tanto para pessoas jurídicas, como pessoas físicas. O objetivo principal do IPTU é basicamente fiscal, ou seja, obter recursos financeiros para o Governo, mas também pode ser um meio para controlar os preços das propriedades. SEM AUTOR. Disponível em: < <http://www.significados.com.br/iptu/>>. Acesso em 29 de novembro de 2014.

¹³ CHIESSA, Clélio. **Desconsideração do direito à imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos**. No livro: Direito Tributário e Educação. São Paulo: MP ED., 2013, pag. 82.

¹⁴ Art. Ressalvados os casos previsto nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante o interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 4^o A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

4.2.1 Requisitos para a aquisição da imunidade

Mesmo a entidade estando imune aos impostos, não isenta de observar algumas obrigações, as quais vêm estipuladas pelo artigo 14 do CTN, que estabelece:

O disposto na alínea e do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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 benefício¹⁵.

Os requisitos dos incisos I e III do artigo referido devem ser demonstrados por intermédio de documentos verdadeiros e originais com comprovante de autenticidade, que comprove a movimentação financeira e contábil da entidade.

Ainda, o inciso II, estabelece que os recursos auferidos devem ser aplicados integralmente no país e na atividade essencial, como, totalmente o valor adquirido deve ser aplicado em educação.

A imunidade traz com elas, alguns requisitos que devem ser observados para sua efetivação, condicionando a instituição a estar adequada e dentro das condições que é necessária para que não aconteça um enriquecimento sem limitação, devendo o instituto ser controlado pelo Estado.

4.3 A EFETIVIDADE DA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS

A imunidade como já foi dito, traz benefícios às instituições, dando liberdade às referidas para que possam exercer atividades sem a incidência de impostos, podendo obter maiores arrecadações, e então investir nas suas atividades precípuas. A efetividade ainda é pouco expressiva, devido não se alcançar patamares que resolva a crise escolar, que se encontra o país nos dias atuais.

¹⁵ CTN, Código Tributário Nacional. **Vade Mecum**. Ed. Revista dos Tribunais. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

Mostrando a insuficiência de entidades que fornecem educação adequada, não alcançando a todos os alunos que dela precise, a sociedade precisa ser alfabetizada e ser preenchida de conhecimento, para que as perspectivas sejam melhores e a realidade seja presenciada por condições mais adequadas, para o despertar de uma sociedade para desenvolvimento.

Para que a efetividade do objetivo social das imunidades das instituições de educação sem fins lucrativos tenha resultados melhores, é necessária a fiscalização do Estado, porque muitos são os casos em que instituições funcionam por muitos anos, como sem finalidade de lucro, e quando são, efetivamente fiscalizadas, descobre-se que as rendas obtidas não são aplicadas na manutenção da educação, sua atividade principal.

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 atividade notadamente empresarial¹⁶.

A extinção da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos também não resolveria, pois o próprio Estado já demonstra que não consegue fornecer a educação gratuita a todos indistintamente.

O projeto da lei Complementar 104/2001, em seu texto inicial, de certa maneira buscava a extinção da imunidade, pois o mesmo previa que para a aplicabilidade, a imunidade deveria colocar à disposição da população em geral de forma gratuita os serviços oferecidos.

Desta maneira pode ser observado que as instituições privadas sem fins lucrativos, não poderia de maneira alguma fazer a manutenção de seus serviços ou se manter na ativa, caso prestasse os serviços de forma gratuita.

O texto original do art. 14 do projeto da Lei Complementar, tinha a seguinte redação:

Art. 14. [...]

I – não distribuir qualquer de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

¹⁶ BRANCO, Maria Cristina dos Santos Castelo. **A imunidade tributária nas instituições educacionais**. Disponível em: <www.sinfisco.com.br/files/artigos/IMUNIDADECRISTINACB.pdf>. Acesso em: 25 de Abril de 2014, pag. 63.

III – manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

IV – conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas ou de quaisquer outros atos ou operações que modifiquem sua situação patrimonial;

V – assegurar, no caso de extinção ou de cisão parcial, qualquer títulos, a destinação de seu patrimônio a outra instituição que goze de imunidade na forma deste artigo ou a órgão ou entidade pública;

VI - prestar serviços gratuitamente, ressalvados os casos previstos em lei;

VII – destinar, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, o superávit ocorrido em suas contas, em determinado exercício;

VIII – não praticar nem contribuir, de qualquer forma, para o exercício de ato que constitua infração à legislação tributária, e,

IX – observar o disposto no § 1º, do art. 9º.

§ 1º. Os serviços a que se refere à alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitucionais.

§ 2º. As entidades de educação e de assistência social, além do disposto nos incisos I a VIII, deverão ainda colocar os seus serviços à disposição da população em geral¹⁷.

A indicada lei complementar foi proposta pelo poder executivo com objetivo de diminuir a ocorrência de entidades que se aproveitariam da imunidade tributária, devido se fazer exigências incoerentes, como no caso da obrigatoriedade de fornecer a educação de graça, tratando de forma a minorar indiretamente os efeitos de um princípio que facilita a execução do direito à Educação.

O próprio Congresso rejeitou a proposta inicial da medida provisória referida, observando que tal requisito era inconstitucional, ao qual sofreu alterações.

Felizmente o Congresso Nacional rejeitou aquelas restrições, com as quais estaria o legislador a violar flagrantemente a Constituição, inclusive porque as normas de imunidade não comportam interpretação restritiva capaz de amesquinhá-las, frustrando seus objetivos¹⁸.

O legislador constituinte pensando diferente procurou dispor que na lei de imunidade, “como qualquer outra”, deve ser averiguada de forma que seja objetiva a proporcionar a sua máxima eficácia, o princípio da eficiência, devendo ser elaboradas leis que possibilitem a sua plena eficiência, no âmbito social. Não têm motivo algum elaborar leis que restrinjam seus próprios efeitos.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária e Educação**. Adolpho Bergamini; Fábio Pallareti Calcini, Ives Gandro da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto, (coordenadores). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP ED., 2013, pag. 39, 40.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária e Educação**. Adolpho Bergamini; Fábio Pallareti Calcini, Ives Gandro da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto, (coordenadores). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP ED., 2013, pag. 41.

4.4 INSTITUIÇÕES DE ENSINO COM FINS LUCRATIVOS

As Instituições de Ensino com Fins Lucrativos podem ser conceituadas como pessoas jurídicas de origem privada, com objetivo educacional, que visam o lucro como sua atividade essencial.

Essas empresas são de grande importância para o Estado, sendo que o próprio proporciona benefícios, para que as instituições disponibilizem bolsas de estudo, como por exemplo, através do PROUNI (Programa Universidade para Todos) e FIES (Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior), neste último, importante esclarecer que não existe a isenção fiscal, mas o que ocorre é a obtenção de saldos (origem por disposição de financiamentos a estudantes) por via de títulos que precisam ser usados para saldar tributos¹⁹.

Esse tipo de instituição não enquadra no dispositivo do artigo 150, VI, c da Constituição Federal de 1988²⁰, ficando então sujeita à mesma incidência tributária das demais empresas, se sujeitando às leis especiais de seu âmbito.

Tais entidades, assim como as pessoas jurídicas em geral, apuram o imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL com base no lucro real, lucro presumido ou arbitrado.

Em alguns casos (creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental), é possível, inclusive, a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES Nacional²¹.

Recaem sobre esse modelo de empreendimento (prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental, médio e educação superior²²), alguns impostos como PIS – Programa de Integração Social, COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, ambos os impostos são utilizado para financiar

¹⁹ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades**. No livro: Direito Tributário e Educação. – São Paulo: MP ED., 2013, pag. 184, 185.

²⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:...VI – instituir imposto sobre: C) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

²¹ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades**. No livro: Direito Tributário e Educação. – São Paulo: MP ED., 2013, pag. 178.

²² LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades**. No livro: Direito Tributário e Educação. – São Paulo: MP ED., 2013, pag. 179.

a seguridade social e o ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, já este é um imposto âmbito municipal cobrado sobre os serviços prestados por pessoa física ou jurídica. Nesse sentido:

Por expressa disposição legal, às receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior se aplica o regime cumulativo de apuração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da contribuição ao Programa de Integração Social – PIS.

[...]

Sobre prestação de serviços adicionais incide, outrossim, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, de competência municipal, cuja alíquota é de 2%²³.

Entretanto, dentro da matéria do setor de ensino podem ser observados alguns incentivos fiscais e financeiros, que o Estado utiliza para suprir sua deficiência no respectivo setor, caso em que se encontram alguns programas do governo para disponibilização de bolsas de ensino e financiamentos, como o PROUNI e FIES.

4.4.1 PROUNI – Programa Universidade para Todos

Este programa do governo federal foi instituído através de medida provisória n.º 213/04, que posteriormente foi transformada na Lei n.º 11.096/05, com a finalidade de garantir que as pessoas desprovidas de condições financeiras, possam ter a chance de ingresso no ensino superior, ao qual são disponibilizadas em entidades privadas²⁴.

Nesse âmbito são disponibilizadas algumas isenções para as entidades, as quais deveriam arcar caso não fosse inserida no programa, sendo que não haverá direta intervenção financeira do Estado, mas sim será beneficiado por isenções tributárias.

No âmbito do PROUNI, as Entidades Mantenedoras de instituições privadas concedem bolsa de estudo e, em contrapartida, são beneficiadas pela isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em relação aos lucros e receitas ligados à atividade de ensino superior, proveniente de cursos de graduação

²³ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades.** aplicada sobre o valor bruto apresentado por uma empresa. – São Paulo: MP ED., 2013, pag. 179, 180.

²⁴ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades.** aplicada sobre o valor bruto apresentado por uma empresa. – São Paulo: MP ED., 2013, pag.180.

ou cursos sequenciais de formação específica²⁵.

O programa do PROUNI é celebrado por contrato de adesão entre entidades mantenedoras e o Estado, que o mesmo tem validade de 10 anos podendo ser renovado pelo mesmo período. Fica a entidade obrigada a fornecer bolsas de estudos integrais e parciais, aos alunos matriculados pela instituição.

[...] uma bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do ano letivo anterior.

Alternativamente, a entidade poderá oferecer uma bolsa integral para cada 22 estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados, desde que ofereça, adicionalmente, bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a soma dos beneficiários atinja 8,5% (oito e meio por cento) da receita anual dos períodos letivos em que já há bolsistas do PROUNI²⁶.

Cabe à entidade beneficiada fornecer relatórios ao Ministério da Educação comunicando a respeito de como se encontra o acadêmico, desde sua assiduidade, notas e quantidade de alunos matriculados por turma, como também quantos alunos se encontram matriculados na instituição, os quais são requisitos analisados para a manutenção da bolsa de estudo do referido aluno.

4.4.2 Programa de Financiamento Estudantil: FIES

O Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES) foi criado pela Lei Nº 10.260/01, e tem como papel financiar cursos aos estudantes matriculados em curso de nível superior nas escolas privadas, cujo curso seja reconhecido pelo MEC²⁷.

Neste caso, não acontece uma isenção fiscal, devido não gerar nenhuma desobrigação da responsabilidade tributária, mas o que ocorre é o pagamento à

²⁵ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades** – São Paulo: MP ED., 2013, pag.180.

²⁶ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades**. aplicada sobre o valor bruto apresentado por uma empresa. – São Paulo: MP ED., 2013, pag.180, 181.

²⁷ [...] Ministério da Educação busca promover ensino de qualidade. Com o lançamento do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE), em 2007, o MEC vem reforçar uma visão sistêmica da educação, com ações integradas e sem disputas de espaços e financiamentos. No PDE, investir na educação básica significa investir na educação profissional e na educação superior. SEM AUTOR. História. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/?option=com_content&view=article&id=2&Itemid=171>. Acesso em 29 de novembro de 2014.

instituição pelo Estado por receitas adquiridas por títulos emitidos pela entidade pública, que só poderão ser negociados com pessoas jurídicas de direito público, e jamais de direito privado.

Serão utilizados pela instituição beneficiadas para o pagamento de contribuições sociais, da parte incidente da empresa sobre a remuneração paga e sobre o salário de contribuição dos trabalhadores^{28 29}.

O fundo propicia o financiamento de até 100% (cem por cento) dos encargos educacionais, desde que considerados todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela Entidade, inclusive aqueles concedidos em virtude do pagamento pontual.

Para participar do FIES, a instituição de ensino deve ser devidamente cadastrada junto ao MEC para esse fim e firmar termo de adesão específico por meio do Sistema Informatizado do Fies (SisFies), que terá validade de um ano³⁰.

A instituição que concordar com os termos de responsabilidade, deverá cumprir algumas obrigações perante o Ministério da Educação, devendo informar os alunos que tiveram reprovação no decorrer do ano letivo, como também os que vierem a concluir o curso. Assim a unidade deverá arquivar a documentação utilizada para a concessão do financiamento.

[...] as Entidades Mantenedoras das instituições aderentes participam do risco dos financiamentos sob os seguintes percentuais: (i) 30% (trinta por cento) se estiverem inadimplentes com as contribuições tributárias federais; ou, 15% (quinze por cento) caso contrário.

Parte desse risco pode ser coberto pelo Fundo de garantia de Operações de Crédito Educativo (FGEDUC), desde que preenchidos determinados requisitos³¹.

Desta forma a instituição que vier a escolher pelo FGEDUC depositará no

²⁸ Art. 10. Os certificados de que trata o art. 7º serão utilizados para pagamento das contribuições sociais previstas nas alíneas a e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como das contribuições previstas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. **Lei n.º 10.260/2001**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/L10260compilado.htm>. Acesso em 04 de novembro de 2014.

²⁹ Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição. **Lei n.º 8.212/91**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em 04 de novembro de 2014.

³⁰ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades**. / Adolpho Bergamini ... [et AL.]; Fábio Pallareti Calcini, Ives Gandro da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto, (coordenadores). **Direito tributário e educação**. – São Paulo: MP ED., 2013, pag. 185.

³¹ LONGO, José Henrique. LEVY, Luciana Zechin Portas. **IRPJ/CSLL e Entidades educacionais com finalidade lucrativa, peculiaridades**. Adolpho Bergamini ... [et AL.]; Fábio Pallareti Calcini, Ives Gandro da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto, (coordenadores). **Direito tributário e educação**. – São Paulo: MP ED., 2013, pag. 185.

fundo em questão, mensalmente o equivalente a 7% (sete por cento) do montante que for objeto dos financiamentos combinados, seguindo a portaria do MEC n. 1/10³².

Em muitos casos, pode ocorrer da Instituição Mantedora se desvincular do FIES, pensando nisso estabelece que aluno que já contratou o financiamento não ficará prejudicado, devido não revogar os efeitos do financiamento já em andamento, permanecendo o benefício até a conclusão do curso do estudante ou na ocorrência de ato que motive a perda dos efeitos do contrato.

4.5 DA FINALIDADE SOCIAL DA IMUNIDADE ÀS INSTITUIÇÕES COM FINS LUCRATIVOS

De forma coerente não tem o porquê se averiguar a imunização as instituições de ensino sem fins lucrativos e deixar sem o benefício as instituições educacionais com fins lucrativos, visto que o objetivo final é o mesmo, qual seja proporcionar educação a todos de forma igualitária e sem distinção.

De igual forma, vê-se que a imunidade prevista no artigo 150 inciso IV, na alínea “d”, da CF, que imuniza os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”³³, não atinge exclusivamente as entidades não lucrativas que exploram a atividade de comércio de livros. Calcini ressalta que:

Ao impedir a tributação de tais objetos, buscou o poder constituinte originário permitir a ampla e irrestrita divulgação de idéias, pensamentos, conhecimentos (de todo e qualquer conteúdo), a fim de proteger o direito à liberdade e, por conseguinte, caracterizar-se como um Estado Democrático de Direito e pluralista³⁴.

O que buscou o legislador constituinte ao atribuir esta imunidade foi garantir a

³² Art. 3º As mantenedoras de instituições de ensino que aderirem ao FIES participarão do risco do financiamento, como devedoras solidárias, nas condições e percentuais definidos nas alíneas "b" e "c" do Inciso VI do art. 5º da Lei nº 10.260/2001 e nas demais normas que regulamentam o FIES.

[...]

§ 6º A mantenedora que fizer adesão ao FGEDUC pagará mensalmente o valor correspondente a 7% (sete por cento) do total dos encargos educacionais decorrentes dos contratos de financiamento garantidos, apurados da seguinte forma. **PORTARIA NORMATIVA Nº 1, DE 22 DE JANEIRO DE 2010 DO MEC**. Disponível em:

<sisfiesportal.mec.gov.br/arquivos/portaria_normativa_n01_22012010.pdf>. Acesso em 05 de novembro de 2014.

³³ BRASIL, Constituição Federal. Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

³⁴ CALCINI, Fábio Pallaretti. LEAL, Saul Tourinho. **A imunidade tributária do livro eletrônico e semelhantes**. aplicada sobre o valor bruto apresentado por uma empresa. – São Paulo: MP ED., 2013, p. 104.

livre expressão de ideias e pensamentos, sendo que o dispositivo se embasa em diversos princípios, como da liberdade de expressão, de comunicação, científica, atividade intelectual, artística e de pensamento.

Só que, igualmente, as instituições que prestam serviços educacionais com fins lucrativos, são idênticas, em objetivo, às entidades que prestam serviços de informações com jornais, revistas e outras, também utilizam dessa atividade para obtenção de lucro, mas mesmo assim são beneficiadas. O deferimento da imunidade às instituições de ensino com finalidade lucrativa também vem pautada em diversos princípios que justificam tal benefício, como direito à Educação, ao desenvolvimento das atividades intelectuais, direito de aprender e ensinar, e vários outros que caracterizam a Educação como um direito de igual importância ao direito a informação, base da mencionada imunidade.

A imunidade também serve para garantir a oportunidade de expressarmos os no pensamento livremente sem ônus. Assim versa Supúlveda Pertence na ADIN 939 dizendo que "(...) a finalidade é a proteção ao direito básico de manifestação do pensamento." Dessa forma, a ausência de um maior custo oneroso sobre o valor dos elementos elencados no art. 150, IV,d, visa garantir que as pessoas com menos condições financeiras possam ter acesso à cultura, informação e conhecimento³⁵.

Poderia se observar ainda características de condicionamentos às imunidades da situação mencionada, para que a mesma aumente sua efetividade, realizando atividades de retrospecto social.

Seriam formas de condicionamento para averiguação da imunidade empenhada, que o Estado na decisão de não tornar absoluta a imunidade, poderia em vez de cobrar tributos, determinar um número de bolsas com requisitos estabelecidos em lei, em que as bolsas sejam direcionadas a alunos de baixa renda.

Como também poderia ser um fator incrementado à redução dos valores das mensalidades cobradas pelas instituições, os cursos de alto padrão aquisitivo poderiam se tornar mais viáveis para os discentes. Consequentemente possibilitará a Educação acessível a um número maior de pessoas, estas que têm um poder aquisitivo inferior, por isso, não conseguiriam custear um curso de ensino superior,

---

³⁵ VASCONCELOS, Lais Andrade. **Limitações ao Poder De Tributar:**

Imunidade dos livros, jornais, periódicos, papéis e a sua impressão. Disponível em:

<[http://academico.direito-](http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/A_imunidade_dos_livros,_jornais,_peri%C3%B3dicos_e_o_papel_destinado_a_sua_impress%C3%A3o._Imunidades_espec%C3%ADficas)

[rio.fgv.br/wiki/A_imunidade_dos_livros,_jornais,_peri%C3%B3dicos_e_o_papel_destinado_a_sua_impress%C3%A3o._Imunidades_espec%C3%ADficas](http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/A_imunidade_dos_livros,_jornais,_peri%C3%B3dicos_e_o_papel_destinado_a_sua_impress%C3%A3o._Imunidades_espec%C3%ADficas)>. Acesso 16 de janeiro de 2015.

ou uma escola privada.

Seria ainda uma forma a ser observada a atribuição do benefício adquirido pela imunidade às instituições com fins lucrativos, direcionar o benefício aos cursos que tenham deficiência de profissionais comparada a um país em desenvolvimento, conduzindo para um Estado que preencha suas imperfeições, e como resultado contribuir para uma sociedade com maiores possibilidades de crescimento.

Tudo que é possível dentro das condições da soberania de um país para a garantia do desenvolvimento social igualitário, deve ser utilizado. O Estado como órgão responsável pelo progresso deve possibilitar e oferecer condições para que as entidades encarregadas para o mesmo, possam ter liberdade e auxílio para o exercício de suas atividades.

4.6 ALGUMAS VANTAGENS NA AVERIGUAÇÃO DO CREDENCIAMENTO PARA FINS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade como trabalhado no texto possibilita que algumas entidades (entidades de educação, entidades sociais, entidades sindicais, entre outras), aquelas que não possuem fins lucrativos, a estarem sendo beneficiadas pela imunidade tributária, ocorrendo que os entes políticos (União, Estado e Município), ficam impossibilitados de instituir impostos sobre serviços, patrimônios e rendas das respectivas entidades. Mas, o principal objetivo a ser apurado seria a respeito da imunidade das instituições de educação, desde as sem fins lucrativos como também as com fins lucrativos.

As entidades educacionais sem fins lucrativos têm um papel importante na sociedade, devido auxiliar os entes federados na atividade de prestar à Educação. Por estarem afastadas do lucro e prestar um serviço fim ao Estado, foram beneficiadas pela imunidade tributária. Porém ao se estudar o desenvolvimento educacional, e em que parâmetros se encontram, observa-se que ainda tem muito a evoluir.

A educação tem um papel fundamental, para o desenvolvimento e para a convivência em sociedade, pode-se entender que uma sociedade evoluída é uma sociedade educada. Pensando e analisando a importância desta atividade, pode inferir que a imunidade das instituições na esfera educacional fosse absoluta.

Da mesma forma que são imunes os livros, jornais e periódicos, sem qualquer perquirição a respeito de saber se quem os produz tem ou não finalidade lucrativa, e sabido, como é, que as editoras não são casas de filantropia, também a atividade de educação devia ser imune. Se assim fosse, certamente não estaríamos presenciando a crise da escola, cujos administradores já não se podem ocupar das questões educacionais, pois são mais prementes as questões policiais, as ameaças de prisão e até as prisões consumadas, em face das intermináveis querelas com os pais de alunos em torno do valor das mensalidades escolares. Sendo a atividade educacional, como inegavelmente, é socialmente tão importante, sua prática deveria ser estimulada, até porque isto certamente atrairia um maior número de pessoas para o seu desempenho, aliviando a pressão decorrente da grande demanda e da insuficiência oferta de vagas nas escolas³⁶.

Independente de quem exercerá a atividade educacional, se será uma entidade de fins lucrativos ou mesmo se uma entidade sem fins lucrativos, a importância da educação não será determinada por isso. Entretanto, poderá ocasionar com a imunidade estendida às instituições com fins lucrativos, que a mesma possibilitará um número maior de investidores na área, desburocratizando e minimizando a carga tributária, trabalhando em parceria com o Estado.

E o resultado seria uma educação que possibilitaria atender um elevado número de pessoas, garantindo maior efetividade ao direito social à educação.

Ainda, em síntese citam-se algumas vantagens que adviriam dessa figura mais ampla de imunidade:

- a) A educação tendo maior amplitude e consideração, passando a ter maior número de vagas aos diversos graus do ensino, e cumprindo com o requisito constitucional, em que a educação é um dever do Estado, é um direito de todos;
- b) A desburocratização encontrada pelas instituições de ensino privado com fins lucrativo, com relação à matéria tributária que dificulta novos investimentos do setor privado;
- c) A finalidade não lucrativa deixa de ser requisito, pois a mesma vem sendo considerada um problema para a administração pública estar controlando;
- d) Ofereceria maior estímulo aos investidores do setor educacional, possibilitando que as entidades educacionais do setor privado desafogassem as do setor público;
- e) Passa a dar possibilidade a instituição a escolher entre disponibilizar um

---

³⁶ Hugo de Brito Machado *apud* Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e educação** / Adolpho Bergamini ... [et AL.]; Fábio Pallareti Calcini, Ives Gandro da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto, (coordenadores). – São Paulo: MP ED., 2013, pag. 42.

determinado número de vagas para que o Estado esteja administrando, ou diminuir o valor da mensalidade, dos cursos a que tenha disponível.

O objetivo é que a Educação seja tratada com respeito, dando à mesma a atenção que merece, buscando sempre que a sociedade de forma geral seja beneficiada. O desenvolvimento seja a finalidade e a Educação o objeto.

CONCLUSÃO

Em decorrência ao assunto aqui abordado, averiguou-se que, este é de grande complexidade, todavia deve ser estimado. A Educação está presente em meio às sociedades como um fator responsável pelo desenvolvimento, e é conhecida sua significância. Diante disso, foi acrescentada dentro dos direitos fundamentais e sociais, que devem ser garantidos a todos indistintamente. Sendo assim, o objetivo do presente trabalho foi analisar a Educação, tratando suas características e importância e verificando a imunidade como objeto consequente para a garantia da Educação.

A imunidade é um princípio Constitucional que proporciona que alguns serviços, patrimônios, rendas, entidades e objetos sejam beneficiados pela não tributação. São garantias que objetivam incentivar o setor privado a estar colaborando com a realização de atividades públicas, na busca de suprir a deficiência do Estado que em muitos casos não consegue satisfazer com os deveres previstos na Constituição Federal.

Outro assunto de grande valia foram as instituições de educação sem fins lucrativos e as com fins lucrativos, tratando das características de cada uma. Observou-se que a primeira, não pode ter a finalidade lucrativa, de angariar rendimentos para benefício dos sócios, ou participante da entidade. Isso não significa que a instituição fica desprovida de rendimentos, pois já se sabe que nenhum órgão privado se mantém sem esses benefícios. O que deve ocorrer é que os rendimentos adquiridos não podem ser aplicados em outra finalidade que não seja Educação. No segundo, verificou as instituições tratadas como empresas, estas podem e devem obter lucro e aplicá-lo em qualquer outra situação estranha a Educação.

O que foi almejado pelo trabalho, partiu da importância de estender à imunidade às instituições privadas com a finalidade de lucro, diante da importância do contexto educacional. Buscando avaliar a situação de descaso que se encontra nos dias atuais, vivenciado pela educação no Brasil, possuindo em seu alcance requisitos que podem ser trabalhados para aumentar a efetividade e abrangência da Educação.

O Estado não proporciona uma educação de qualidade, e também não consegue disponibilizar de forma gratuita escolas ou universidades públicas.

Muito deve ser refletido e iniciativa tomada para que algo surta efeito dentro do respectivo setor. Poderia ser pensada para averiguação da imunidade das Instituições Educacionais com fins lucrativos na elaboração de requisitos, por meio de uma lei complementar que venha tratar do mencionado assunto, regulando e estabelecendo os requisitos para ser seguidos pelas citadas entidades. Até mesmo porque, as imunidades devem ser instituídas por leis complementares, estabelecido no artigo 146 da Constituição Federal inciso II.

O que deve ser entendido, e não pode ser esquecido é que à educação é um direito fundamental e essencial para se alcançar a dignidade do ser humano. O trabalho dignifica o homem e o transforma, a educação é o objeto que possibilita preparar o homem para o mercado de trabalho. É um pilar para o desenvolvimento do país, sendo essencial para o mesmo, produzindo ganhos que são fundamentais para o progresso de uma nação. E qualquer iniciativa tomada para garantir a efetividade da educação, deve ser pensada e trabalhada para que o sucesso seja o objetivo. E é conhecido que quando a educação ocorrer de forma plena, a sociedade viverá em outra realidade, e os efeitos surtidos serão globalizados, atingido a todos sem distinção, em que surtira em qualidade de vida e ganhos incalculáveis.

Nessa perspectiva, articula-se pela necessidade de expansão da imunidade às entidades com fins lucrativos, já que o principal norte a embasar a benesse tributária, deve ser aumentar e efetivar o direito à educação, diminuindo as diferenças para construir, realmente, uma sociedade livre, justa e igualitária.

REFERÊNCIAS

LVES, Fábio. **O papel do Estado na garantia do direito à educação de qualidade: organização e regulação da educação nacional.** Disponível em:

<portais.seed.se.gov.br/.../p14-527_Conferencia%20CONAE%20Japaratu>. Acesso em 01 de maio de 2014.

As imunidades tributárias. As imunidades recíprocas. Disponível em:

<http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/As_imunidades_tribut%C3%A1rias._A_imunidade_rec%C3%ADproca>. Acesso em 28 de setembro de 2014.

BARBOSA, Daniel de Oliveira. **Conceito de Educação.** Disponível em:

<<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAATI8AJ/conceito-educacao>>. Acesso em 01 de abril de 2014.

BRANCO, Maria Cristina dos Santos Castelo. **A imunidade tributária nas instituições educacionais.** Disponível em:

<www.sinfisco.com.br/files/artigos/IMUNIDADECRISTINACB.pdf>. Acesso em 25 de Abril de 2014.

CAMARGO, Rafael Trida. **Eficácia das normas constitucionais.** Disponível em

<<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8235/Eficacia-das-normas-constitucionais>>. Acesso em 28 de setembro de 2014.

Direito tributário e educação / Adolpho Bergamini ... [et AL.]; Fábio Pallareti Calcini, Ives Gandro da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto, (coordenadores). – São Paulo: MP ED., 2013.

FELÍCIO, Carlos Eduardo. **Aspectos gerais da imunidade tributária.** Disponível

em: <<http://jus.com.br/artigos/23489/aspectos-gerais-da-imunidade-tributaria>>. Acesso em 16 de janeiro de 2015.

JORNAL. **Jornal Da Comunidade.** Disponível em:<

<http://comunidade.maiscomunidade.com/conteudo/2014-12-20/educacao/8700/ENSINO-DEIXA-A-DESEJAR.pnhtml>>. Acesso em 16 de janeiro de 2015.

Lei n.º 8.212/91. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em 04 de novembro de 2014.

LEI Nº 12.796, DE 4 DE ABRIL DE 2013. Disponível em: <

www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12796.htm>. Acesso em 29 de novembro de 2014.

MARTINS, Renato Costa. **O Tribunal e Gestão Financeira dos Prefeitos**. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. São Paulo, Fevereiro de 2012.

MEC, SEB, DICEI. **Diretrizes Curriculares Nacionais Gerais da Educação**. Disponível em: <portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc...>. Acesso em 15 de novembro de 2014.

NAZARÉ, Maria Lins Barbosa. **Imunidade e isenção fiscal as ong's**. Disponível em: <www2.abong.org.br/final/download/Original_Nazare.pdf>. Acesso em 20 de maio de 2014.

PARENTE, Wilame Mazza. **A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social instrumento de cidadania e direitos humanos**. Disponível em: <www.ojs.ufpi.br/index.php/raj/article/download/1077/863>. Acesso em 10 de maio de 2014.

PORTARIA NORMATIVA Nº 1, DE 22 DE JANEIRO DE 2010 DO MEC. Disponível em: <sisfiesportal.mec.gov.br/arquivos/portaria_normativa_n01_22012010.pdf>. Acesso em 05 de novembro de 2014.

RICARDO SETTI. **O grande erro das cotas nas universidades**. Coluna Ricardo Setti. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/ricardo-setti/politica-cia/o-grande-erro-das-cotas-nas-universidades/>>. Acesso em 21 de setembro de 2014.

SEIKI, Fabio Esmerelles. **A imunidade das instituições de educação**. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13058>. Acesso em 24 de maio de 2014.

SEM AUTOR. **História**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/?option=com_content&view=article&id=2&Itemid=171>. Acesso em 29 de novembro de 2014.

SEM AUTOR. **O que é o IPTU**. Disponível em <<http://www.significados.com.br/iptu/>>. Acesso em 29 de novembro de 2014.

SOUZA, Carlos Eduardo Vianna. **Evolução histórica do conceito de educação e os objetivos constitucionais da educação brasileira**. Disponível em: <fatea.br/seer/index.php/janus/article/viewFile/41/44>. Acesso em 25 de abril de 2014.

SOUZA, Eliane Ferreira de. **Direito à educação: requisito para o desenvolvimento do País**. São Paulo: Saraiva, 2010.

TEIXEIRA, Maria Cristina. **O direito à educação nas constituições brasileiras**.

Pesquisado em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/RFD/.../460>>. Acesso em 15 de maio de 2014.

VASCONCELOS, Lais Andrade. **Limitações ao Poder De Tributar: Imunidade dos livros, jornais, periódicos, papéis e a sua impressão.** Disponível em: <http://academico.direitorio.fgv.br/wiki/A_imunidade_dos_livros,_jornais,_peri%C3%B3dicos_e_o_papel_destinado_a_sua_impres%C3%A3o._Imunidades_espec%C3%ADficas>. Acesso em 16 de janeiro de 2015.

Vade Mecum. Ed. **Revista dos Tribunais**. 8º ed. revista, ampliada e atualizada até 20.12.2012, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

WADY, Ariane Fucci. **Há diferença entre direitos fundamentais e garantias?** Disponível em: <<http://fg.jusbrasil.com.br/noticias/92238/ha-diferenca-entre-direitos-fundamentais-e-garantias-ariane-fucci-wady>>. Acesso em 18 de outubro de 2014.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos – imunidade e isenção tributária – Resumo prático.** / Lúcia Helena Briski Young./ 5ª ed. (ano 2009), 1ª reimpr./ Curitiba: Juruá, 2011.