

**A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e o Papel da Lei
Complementar: Crítica ao Julgamento da ADIN Nº 1802/DF**

Octavio Campos Fischer*

Resumo: Trata-se de estudo que explora a importância da competência constitucional da lei complementar para regular a imunidade tributária prevista no art. 150, IV, “c” da CF/88, bem como os efeitos da decisão do egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN nº 1802/DF.

Palavras-chave: imunidade; instituições de educação; direito tributário; direito constitucional; ação direta de inconstitucionalidade.

Abstract: The study is about the importance of the constitutional competence of the complementary law to regulate the tributary immunity prescribed in the art. 150, IV, “c” of the FC/88, as well as the effects of the decision of the distinguished Federal Supreme Court in the judgment of the ADIN nº 1802/DF.

Key-words: Immunity; Educational Institutions; Tributary Law; Constitutional Law; Direct action of unconstitutionality.

1 Imunidades Tributárias e sua Importância

As imunidades tributárias põem-se como instrumentos de limitação da atividade de tributação. Sua importância é realçada no cenário jurídico brasileiro em razão do destaque que lhe conferiu a Constituição de 1988 e da interpretação extensiva que, em algumas situações, a jurisprudência lhe tem conferido. Mesmo assim, o Poder Público – aquele que deveria ser o primeiro a cumprir, respeitar e realizar os ditames jurídicos – busca minar o seu conteúdo, dificultar a sua fruição, respaldando-se cada vez mais em uma ilegítima interdisciplinariedade, pela qual os jogados por “água abaixo” os argumentos jurídicos em prol de argumentos econômicos. Fala-se em déficit fiscal, em perda na arrecadação, em responsabilidade fiscal. Vivemos – há muito tempo – um Estado que mais se orgulha de bater níveis recordes de arrecadação¹ do que de prestar serviços com a qualidade e a necessidade proporcionais ao que se paga.

* Professor de Direito Tributário da Unibrasil/NUPECONST (Mestrado, Graduação e Especialização). Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFPR. Advogado e Parecerista em Curitiba/PR. Ex-Conselheiro Titular da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Site: www.octaviofischer.com.br.

¹ Notícia divulgada pela mídia dá conta de que a arrecadação de 2005 pela Receita Federal representa recorde histórico: “A Receita Federal teve um 2005 que contrasta com o que foi o ano para o setor produtivo. Enquanto a economia patinou e cresceu menos do que o esperado, a arrecadação do governo federal deu um salto. A União abocanhou em impostos, contribuições e demais receitas R\$ 372 bilhões, com um crescimento real – atualizado pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) – de 5,65% em relação a 2004” (*Arrecadação da União sobe 5,6% em 2005 e chega a R\$ 372 bilhões*. Gazeta do Povo de 20 de janeiro de 2006, p. 18).

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: CRÍTICA AO JULGAMENTO DA ADIN N° 1802/DF

É verdade – e não se tem como negar isto - que muitos contribuintes acabam tomando os direitos e as garantias fundamentais como proteção para a realização de atividades ilícitas. O que não se pode admitir, entretanto, é que, em função destas situações, o Poder Público desenvolva uma forma restrita de aplicação e interpretação dos direitos e garantias fundamentais.

Bem por isto, critica fortemente Ives Gandra da Silva Martins que:

“Em outras palavras, têm sido os direitos dos cidadãos, inclusive os tributários, atropelados pela aguda necessidade do governo federal e, em maior escala, dos governos estaduais e municipais, de gerar receita a qualquer custo para cobrir as despesas da administração e dos juros de investimentos feitos, parte deles apenas destinada à mão-de-obra oficial. A ‘Constituição Cidadão’, portanto, passou, neste aspecto, a ser uma ‘Constituição não cidadã’, mas fortemente voltada para beneficiar os detentores do poder, com o que o desenvolvimento nacional e a competitividade do país, nos mercados interno e externo, ficaram seriamente atingidos. (...)

Ora, os denominados direitos dos contribuintes, que são, nos termos do artigo 150 da Constituição Federal, também imodificáveis, em face da necessidade do Estado em gerar receitas crescentes para atender o inchaço da Federação e respectivas estruturas administrativas, foram os mais atingidos, havendo um processo de demolição de suas bases, desde o momento em que os denominados ‘superávits primários’ no orçamento passaram a ser obtidos com aumento da arrecadação e não com o corte de despesas”.²

O tema que escolhemos para o presente estudo – Imunidades das Instituições de Educação – reflete esta situação. Refere-se a um direito constitucional do cidadão, imodificável porquanto parte do núcleo duro da Constituição, mas que tem sofrido constantes ataques por parte do Poder Público.

Um dos mais recentes é o da LC 116/2003, que insistiu em autorizar os Municípios a realizarem tributação sobre serviços de educação, ainda que o art. 150, VI, “c” da CF/88, claramente, estipule que tais serviços podem estar fora do campo da tributação.

Especificamente, nosso trabalho tecerá breves considerações sobre a decisão tomada na ADIN 1802, na qual o Supremo Tribunal Federal, em sede de Medida Cautelar, analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei n.º 9.532/97, no sistema das imunidades das instituições de educação e de assistência social.

2 Disposições Normativas

Com o intuito de facilitar a leitura do presente estudo, entendemos ser interessante a citação do conteúdo dos dispositivos normativos em questão.

² “Norma antielisão e sigilo bancário”. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães [coord.]. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 444, 447.

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

No art. 150, VI, "c" da CF/88, está prevista a Imunidade das Instituições de Educação:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

No art. 14 do CTN, tem-se os requisitos para a fruição dessa imunidade:

"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; (NR)

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".

Por sua vez, o art. 12 da Lei n. 9.532/97, também, tratou do assunto:

"Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: CRÍTICA AO JULGAMENTO DA ADIN Nº 1802/DF

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a. não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b. aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c. manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d. conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e. apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f. recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g. assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h. outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

Tais dispositivos merecem uma análise cuidadosa, especialmente este último (art. 12 da Lei nº 9.532/97). É que a Imunidade repousa na Constituição, nossa Lei Fundamental, de forma que toda atividade do Legislador infra-constitucional tendente à regulamentá-la está sujeita a provocar algum tipo de agressão a seus postulados.

3 Imunidade e Sociedade

Porém, antes de trabalharmos com a problemática indicada, uma importante questão de fundo deve ser revelada para que bem possamos compreender o real propósito da existência das Imunidades em nosso ordenamento jurídico.

De um lado, o Sistema Tributário da Constituição de 1988 instaurou uma série de garantias e direitos ao contribuinte. Há, portanto, uma visão de que o direito tributário funciona como um Estatuto do Contribuinte, com o fim de evitar que a transposição de

recursos dos contribuintes para o Fisco seja arbitrária e ilimitada. Assim, se é necessário contribuir para as despesas públicas, nem por isto o Estado pode “tomar” como bem quiser o patrimônio e a liberdade dos contribuintes. Neste sentido, nossa atual Lei Fundamental, na esteira da tradição constitucional brasileira, muito bem desenhou um sistema de proteção ao cidadão e de limites ao poder de tributar, especialmente através da estipulação de vários princípios e imunidades.³

Por outro lado, entendemos que o direito tributário brasileiro, inserido que está em um Estado Democrático de Direito, não pode ser considerado *apenas* como um sistema de defesa do contribuinte. Sem pretendermos ingressar na discussão a respeito da dupla dimensão dos direitos fundamentais,⁴ cremos que, em muitas situações, as garantias constitucionais tributárias têm um alcance muito mais amplo, servindo aos interesses da sociedade como um todo e não somente ao indivíduo.

É o caso das imunidades. Se bem pararmos para refletir a respeito do assunto, facilmente podemos concluir que tais garantias não são privilégios a seus destinatários imediatos. Isto porque, em um Estado Democrático de Direito, não se admite a arbitrária estipulação de benefícios a certos segmentos da sociedade, já que, regra geral, todos que possuem capacidade contributiva, devem, na medida desta,⁵ contribuir para a realização das tarefas constitucionais.

Neste quadro, a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da Sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes. Assim, quando se estabelece que as operações com livros não devem ser tributadas através de impostos, não se pretende agraciar o mundo editorial e os comerciantes de tais produtos, para torná-los economicamente mais fortes. Imuniza-se as operações com livros para garantir, isto sim, o “exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”.⁶

O mesmo se passa com a imunidade das instituições de educação. Esta proibição de tributação não objetiva favorecer economicamente os dirigentes e proprietários

³ Entretanto, é importante considerar, como bem pondera o jurista José Delgado, que, não apenas no Sistema Tributário, mas, como um todo, “A Constituição Federal, em vários de seus artigos, manifesta-se, expressamente, pela obrigatoriedade do respeito aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte” (“Os direitos fundamentais do contribuinte”. In *Revista tributária e de finanças públicas*. São Paulo: RT – Academia Brasileira de Direito Constitucional, nº 58, 2004, p. 45).

⁴ Sobre o assunto, ver: QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos fundamentais: teoria geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, pp. 96 e ss.

⁵ Como bem leciona Betina Treiger Grupenmacher, se não há capacidade contributiva, não há que se falar em tributação, sendo “vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica, ou seja, o só fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica não é bastante em si mesmo a autorizar a tributação de seus rendimentos” (“Tributação e direitos fundamentais”. In FISCHER, Octavio Campos [coord.]. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 15).

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Relatora Ministra Ellen Gracie. Recurso Extraordinário nº 221239/SP, DJU 1 de 06.08.04, p. 61.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: CRÍTICA AO JULGAMENTO DA ADIN Nº 1802/DF

de escolas e faculdades, mas possibilitar que todos os membros da sociedade tenham um acesso mais fácil ao ensino e à educação.⁷ Assim, andou bem a Constituição ao estipular que a imunidade em questão somente contempla as instituições que não têm fins lucrativos.⁸ Até porque, o Poder Público, se não tem condições de prestar tais serviços satisfatoriamente (como a prática, infelizmente, vem demonstrando), deve atrair aqueles cidadãos que queiram colaborar com a sociedade, sem interesse comercial e lucrativo.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

“...a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc.”⁹

Sabemos todos que a imunidade tributária é instituto constitucional. Traduz-se, para uns, em limitação ao poder de tributar e, para outros, em uma regra constitucional de incompetência,¹⁰ no sentido de ser um instrumento que auxilia no desenho da regra de competência tributária. Trata-se, como leciona o Ives Gandra da Silva Martins, de uma “vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição”.¹¹ Bem por isto não se confunde com a isenção. Enquanto a imunidade se encontra no plano constitucional e relaciona-se com a norma de competência, a isenção é criada por norma infra-constitucional e atinge a regra-matriz de incidência tributária, mutilando-a parcialmente.

Interessante e profunda é a linha de raciocínio desenvolvida por Helenilson Cunha Pontes, que parte da consideração de que o direito é um sistema de normas para concluir que as regras de imunidade configuram-se como uma condição necessária para a completa caracterização da norma de competência. Assim, não haveria uma norma de competência e, ao seu lado, uma norma de imunidade, restringindo-a, na medida em que o “enunciado imunizante não limita, nem recorta, a norma de competência simplesmente porque esta somente surge após a consideração de todas as condições normativas pressupostas no Texto Constitucional para o exercício do poder de instituir e exigir tributos, do qual os textos imunizantes são apenas mais uma espécie. Vale dizer,

⁷ Bem por isto, tanto os preços dos livros, como as mensalidades escolares devem sempre ser estipulados de forma razoável, pois, do contrário, de nada servirão tais imunidades.

⁸ O que não significa que não possam ter lucro. Podem e, inclusive, devem, pois precisam de lucro para melhor desenvolver suas atividades. O que não se pode admitir é a distribuição de lucros.

⁹ “Imunidades tributárias”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades tributária (pesquisas tributárias – nova série, nº 4)*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 32.

¹⁰ Para Paulo de Barros Carvalho a Imunidade Tributária é “...a classe...de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 181).

¹¹ *Imunidades tributárias, op. cit.*, p. 31.

a norma de competência tributária é o resultado da consideração, pelo intérprete do direito, de todas as condições previstas, em sua maioria, no arcabouço constitucional como pressuposto para o exercício do poder de instituir tributos”.¹²

É de ser notado, porém, que as imunidades trabalham na configuração da norma de competência sob duas perspectivas: uma formal e, outra, material. Formalmente, porque auxiliam na construção das fronteiras da tributação. Materialmente, porque recheiam o texto constitucional com os valores fundamentais que uma sociedade quer proteger e realizar. Assim, se estamos em um Estado Liberal, onde todos são iguais *perante a lei*, a legitimação da imunidade pode ser obtida da idéia de que somente teria sentido evitar a tributação sobre aqueles membros da sociedade que não têm condições econômicas para colaborar com os gastos do poder público. A imunidade seria uma espécie de instrumento de identificação, realização e proteção do princípio da capacidade contributiva, sendo que qualquer outra motivação para a concessão de direito à imunidade seria inconstitucional por conceder, em verdade, um privilégio descabido.

Já, em um Estado Democrático de Direito, como o instaurado em nível normativo pela Constituição de 1988, há a possibilidade de existência de imunidades tributárias que têm por fundamento valores diversos do que a (ausência de) capacidade contributiva. A imunidade passa, assim, a ser encarada como um importante instrumento de concretização de vários outros valores relevantes, como a educação, a cultura, a dignidade do ser humano, etc.¹³

4 Imunidade, Lei Complementar e a ADIN 1802/MC

Mas, justamente porque estamos a lidar com valores, a interpretação das imunidades não tem sido uma tarefa fácil. Revela-se, aqui, uma forte e dramática tensão entre tributo e liberdade, pois, como consignou, de forma primorosa, Ricardo Lobo

¹² “Imunidades tributárias”. In *Idem, ibidem*, p. 593.

¹³ Não concordamos, porém, com uma visão axiológica restritiva das imunidades, como a que professa o jurista Luís Eduardo Schoueri. Para ele, além do princípio da igualdade e da falta de capacidade contributiva, “Outra fundamentação que se poderá encontrar para as imunidades será a busca, por parte do contribuinte, de algum valor que lhe seja tão caro, a ponto de justificar um tratamento desigual. Normalmente, tais valores estarão relacionados à liberdade e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento. Tais liberdades e garantias, por serem a base de nosso ordenamento, não podem ser modificados sequer por emenda constitucional, como se extrai do art. 60, §4º, IV da Constituição Federal” (Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães & FERNANDES, Edison Carlos Fernandes [coord.]. *Tributação, justiça e liberdade: homenagem a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá Editora e APET, 2005, p. 393). É que, justamente, como dissemos acima, a imunidade não tem como função principal proteger os seus destinatários imediatos (donos de editora, de instituições de ensino, padres, pastores, partidos políticos etc), mas sim realizar valores que são caros a toda a sociedade: mais educação, mais cultura, liberdade religiosa etc. Dito de outra forma: é para a sociedade que é feita a imunidade e não para os sujeitos imunes. Em nosso entender, a *dimensão objetiva* deste direito fundamental que é a imunidade se põe de forma mais relevante que a sua *dimensão subjetiva*.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: CRÍTICA AO JULGAMENTO DA ADIN Nº 1802/DF

Torres, “o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la”.¹⁴

Bem por isto, na análise da regra do art. 150, VI, “c” da CF/88, é necessário termos um cuidado especial para que o Poder Público, a pretexto de estipular os *requisitos legais*, não venha a comprometer a própria imunidade. Assim, mais do que saber se há ou não uma “reserva de lei complementar”, devemos estar atentos para o fato de que não se pode estabelecer requisitos aleatoriamente, em desacordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aliás, tais princípios devem ser vistos como *mais um* instrumento para limitar o Poder Público e não como um mecanismo para facilitar as investidas deste contra a sociedade. O que se verifica atualmente é que as novas e complexas formas de atuação do Poder Público (ou de quem lhe faz as vezes) não conseguem ser limitadas e controladas apenas através das tradicionais *cláusulas de proteção* ao cidadão. Daí que a sociedade deve socorrer-se da proporcionalidade e da razoabilidade.

Neste sentido, servimo-nos das lições de Helenilson Cunha Pontes, para quem:

“a proporcionalidade apresenta duas dimensões, *complementares entre si*. Uma dimensão de princípio geral de vedação do arbítrio estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.

Como cláusula geral anti-arbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma *função negativa ou de proteção*. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.

Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável *função positiva* de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais”.¹⁵

Afinal, se (i) a imunidade é uma garantia individual de não tributação, caracterizando-se, assim, (ii) como cláusula pétrea e (iii) que não pode ser ceifada sequer por Emenda Constitucional, então resta claro que o legislador infra-constitucional não pode promover uma regulamentação que, ao final, leve à sua restrição. É fato que existem cidadãos que procuram utilizar direitos e garantias constitucionais – como a imunidade – de forma abusiva. Frequentes, neste sentido, são as notícias de há que instituições “de fachada”, que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não se pode fazer tábula rasa da Constituição no intuito de evitar que ocorram tais situações.

É evidente que a imunidade deve, também, proteger os seus destinatários primeiros (instituições religiosas, de ensino, de assistência social etc.). Até porque, se assim não for, não haverá como realizar os valores nela consubstanciados e que a sociedade almeja buscar e alcançar.

¹⁴ *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3º volume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 05.

¹⁵ *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57.

Assim, por exemplo, mesmo que a regra da alínea “a” do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, tivesse sido inserida por uma lei complementar, sustentaríamos a sua invalidade, porquanto se trata de um requisito que, em verdade, limita (e de forma desproporcional) a imunidade em questão. Ora, se existem instituições pretensamente imunes, que distribuem lucros de forma disfarçada, como se remuneração fosse, o Poder Público, ao invés de impedir que os dirigentes das demais instituições imunes sejam remunerados, deveria criar instrumentos para punir o cometimento de abusos por parte dos contribuintes! Do contrário, chegará o momento em que esta tentativa desenfreada de “tapar buracos” normativos levará à impossibilidade de fruição da imunidade.

De qualquer forma, a discussão em torno da caracterização da espécie legislativa necessária para a regulamentação do art. 150, VI, “c” da CF/88, revela uma saudável preocupação da doutrina e da jurisprudência com a segurança jurídica dos contribuintes. Exigir que os requisitos da imunidade sejam estipulados por lei complementar significa defender uma maior estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, na medida em que o art. 69 da CF/88 exige um quorum qualificado para a aprovação de tal instrumento normativo.

Ainda que não fosse por isto, entendemos como correto o raciocínio da doutrina, como um todo, no sentido de que está no art. 146, II da CF/88, a exigência de lei complementar para estipular os requisitos do art. 150, VI, “c”. No volume 4 da nova série Pesquisas Tributárias, Ives Gandra da Silva Martins coordenou discussões em torno das imunidades tributárias. Uma das questões era justamente a de saber que tipo de lei deveria ser utilizada em tal situação. Dos mais de 40 autores, apenas 2 – Carlos Valder do Nascimento e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – defenderam a possibilidade de utilização de lei ordinária.

Carlos Valder do Nascimento é taxativo: não há reserva de lei complementar, “porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita, elencando, pormenorizadamente, as matérias que devem ser objeto de lei complementar. No caso vertente, deferiu à lei, sem adjetivação, a fixação dos requisitos a serem satisfeitos pelo contribuinte. (...) Diante dessa argumentação, há de se concluir que os requisitos à imunidade podem ser legitimados por lei ordinária”.¹⁶

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, por sua vez, defende que “se a lei complementar fosse competente para disciplinar todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, não haveria necessidade de que os preceitos dos arts. 150, VI, c, 153, §2º, II e 195, §7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar”.¹⁷

¹⁶ “Imunidade tributária”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias*, op.cit., p. 736.

¹⁷ “Imunidade tributária”. In *Idem*, *ibidem*, p. 348.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: CRÍTICA AO JULGAMENTO DA ADIN Nº 1802/DF

De nossa parte, não temos dúvida, porém, de que estamos diante de matéria de competência de lei complementar, em razão de uma leitura sistemática do texto constitucional. Como aponta Edison Carlos Fernandes, “Por um simples exercício de silogismo chegamos à conclusão de que a lei referida no art. 150, VI, c, é lei complementar: *Lei complementar deve regular as limitações ao poder de tributar. A imunidade é uma limitação ao poder de tributar. Logo, lei complementar deve regular a imunidade*”.¹⁸ Mais do que isto, em um Estado Democrático de Direito, não podemos conceber um atuar, uma interpretação do Poder Público que possibilite um enfraquecimento das cláusulas constitucionais. Portanto, se há duas ou mais interpretações possíveis, o princípio da moralidade reclama do Poder Público a escolha daquela que mais prestigie um direito fundamental. Afinal, por que não se utilizar de uma lei complementar? De outro lado, por que a tentativa de defender a competência de lei ordinária se isto contribui para provocar uma maior insegurança para os cidadãos? Não encontramos uma resposta legítima a tais indagações, porquanto um Estado Democrático de Direito é um Estado que deve dar o exemplo de como deve ser respeitada a força normativa da Constituição.

Mas, a definição de que somente lei complementar pode regular o art. 150, VI, “c” da CF/88, não soluciona toda a questão. Bem percebeu a doutrina que há espaço para a utilização de lei ordinária quando se está diante da regulamentação da forma como deve ser constituída determinada pessoa jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com o atual Código Civil, quando estipula a forma de constituição das associações (art. 53 e ss).

Não estamos aqui, porém, a sustentar raciocínio similar ao dos ilustres juristas Eduardo Bottallo e Ricardo Lobo Torres. Ao que nos parece, tais doutrinadores entendem que é possível a utilização de lei ordinária para regular como devem estar estruturadas e constituídas as instituições que queiram se servir da imunidade.

Eduardo Bottallo sustenta a necessidade de “distinguir entre normas que estabelecem condições para fruição da imunidade e normas que dizem respeito à postura, ao próprio ‘comportamento’ das entidades beneficiárias da imunidade. Sem nenhuma preocupação de rigor científico, mas no exclusivo intuito de facilitar e tornar mais clara a exposição, iremos nos referir às primeiras como ‘normas estruturais operacionais de imunidade’ e às outras como ‘normas operacionais de imunidade’. (...) Por óbvio, estas normas não podem figurar no mesmo patamar e nem produzir os efeitos equivalentes aos que emergem de lei complementar editada com amparo no art. 146, II, da CF, como é o caso do retro-transcrito art. 14 do CTN. Todavia, elas têm espaço próprio de atuação, dentro de seus respectivos âmbitos de validade, que é exatamente o de combater práticas ilícitas às quais o manto da imunidade, indevidamente, estaria sendo usado para propiciar abrigo”.¹⁹

¹⁸ “Imunidade tributária”. In *Idem, ibidem*, p. 564.

¹⁹ “Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

Ricardo Lobo Torres entende que “os requisitos de legitimação ao exercício do direito estão subordinados à lei complementar. Mas as condições para a existência da pessoa imune e para a sua legalização podem ser estabelecidas por lei ordinária. A própria CF traça a distinção: no art. 146, II, diz que cabe à lei complementar ‘regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’; no art. 150, VI, c, remete a regulamentação das características subjetivas aos requisitos da ‘lei’, sem adjetiva-la”.²⁰

Tal linha de raciocínio não foi bem aplicada pelo e. Supremo Tribunal Federal. Com o advento da Constituição de 1988, nossa Corte Suprema foi provocada a se manifestar sobre a necessidade ou não de lei complementar para regular imunidades, quando da edição da Lei nº 9.532/97 e da Lei nº 9.732/98. É bem verdade que, em relação à segunda lei, na ADIN 2028 e na ADIN 2036/MC, concedeu-se a medida cautelar por se entender relevante o argumento de que deveria ser utilizada lei complementar para regular o §7º do art. 195 da CF/88.

Porém, quando o e. STF analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97, resgatou antiga jurisprudência sua, na qual, através da pena do Ministro Soares Muñoz, consignou a possibilidade de utilização de lei ordinária, não para traçar os limites da imunidade (que cabe à lei complementar), mas, sim, para dispor sobre a constituição e o funcionamento da imune.²¹ Aliás, sob uma perspectiva geral, bem andou o Excelso Pretório ao decidir que existem dois tipos de regulamentação que podem ser levadas a efeito: de um lado, tem-se a disciplina da constituição e do funcionamento das instituições de educação e assistência social, que é competência de lei ordinária; de outro, a disciplina da imunidade tributária relativa a tais entidades, que deve ser feita por lei complementar.

Todavia, na ADIN 1802/MC, partindo desta distinção, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, no art. 12 supracitado, apenas a alínea “f” do seu §2º deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes:

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

²⁰ “Imunidade tributária”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias*, op.cit., p. 204.

²¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Relator Min. Soares Muñoz, Recurso Extraordinário nº 93770/RJ, data de julgamento 17.03.1981, publicação no DJU I de 03.04.1981, p. 2857.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: CRÍTICA AO JULGAMENTO DA ADIN Nº 1802/DF

quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restrita e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta".²²

Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei nº 9.532/97, já que se trata de lei ordinária, como sustenta Hugo de Brito Machado.²³ Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge daquela esposada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluimos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação, constituição e funcionamento das pessoas jurídicas. É que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma equivocada a supracitada distinção ao previsto no §2º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, quando decidiu que:

"À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada".

De fato, quando o art. 150, VI, "c" da CF/88, estipula que as instituições de educação e de assistência social que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do disposto no art. 146, II, também da CF/88. É dizer, se o Poder Público quiser condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e funcionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular a própria imunidade.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco bem captou a questão, ao lecionar que "a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo

²² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, ADI 1802 MC/DF, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU 1 de 13.02.2004, p. 10.

²³ "Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a Lei 9.532/97". In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda, op.cit.*, p. 72. Veja-se, também, ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 225.

e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar²⁴. Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque neste caso deveremos reclamar a presença de lei complementar.

Entretanto, o equívoco que constatamos na referida decisão do Supremo Tribunal Federal não repousa somente no entendimento do que seja matéria de lei ordinária e do que seja de lei complementar no contido no §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Afinal, parecemos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social. Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes. Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocadamente *contra legem*, simplesmente porque o supracitado §2º é taxativo ao dispor que a matéria ali contida relaciona-se não com a constituição das instituições de educação ou de assistência social, mas com o gozo da imunidade. Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: *Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...)*. Com isto, podemos concluir que o e. Supremo Tribunal Federal realizou distinção onde a própria lei não deixou margem para tanto, sendo necessária uma nova análise desta matéria, quando do julgamento definitivo da ADIN 1802/DF.

5 A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e a Isenção Tributária decorrente do PROUNI

Recentemente, através da Lei nº 11.096/2005, foi instituído o elogiável *Programa Universidade para Todos – PROUNI*, que pretende facilitar o acesso de pessoas carentes ao ensino universitário, com a “...concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e seqüenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos”.

Este novo instituto – PROUNI – para além de ser uma iniciativa extremamente necessária, na medida em que se tem verificado que, normalmente, as vagas em Universidades públicas têm sido preenchidas por pessoas com condições financeiras, possui um importante reflexo no campo tributário.

Constitucionalmente, as instituições de ensino podem ter imunidade a impostos – federais, estaduais e municipais – sobre seu patrimônio, rendas e serviços, desde que

²⁴ “Imunidade tributária”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias, op.cit.*, p. 717.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: CRÍTICA AO JULGAMENTO DA ADIN Nº 1802/DF

não tenham fins lucrativos e observem os requisitos de lei (como exposto nos itens acima). A imunidade em questão pode abranger os seguintes impostos: Imposto de Importação, Imposto de Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados (no caso de aquisição de produtos tributados pelo IPI), ITR, IOF, Imposto sobre Grandes Fortunas (se e quando for criado), ICMS (no caso de aquisição de mercadorias), IPVA, ITCMD (em situações de doação), ISS, ITBI e IPTU. Portanto, um considerável número.

Porém, como exposto acima, a legislação infraconstitucional, cada vez mais, procura dificultar o acesso dos contribuintes às imunidades, com a estipulação de vários requisitos, muitos deles, claramente, inconstitucionais (seja materialmente, seja formalmente).

Assim é que, com a legislação do PROUNI, passou-se a ter mais uma opção para que as instituições de ensino universitário (e apenas elas) não se submetam a uma carga tributária elevada.

O art. 8º da Lei nº 11096/05, estipulou que, com a adesão ao PROUNI, tais empresas estarão isentas do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro, da Cofins e da Contribuição ao PIS, mesmo que tenham fins lucrativos (distribuição de rendas ou patrimônio) e que remunerem seus dirigentes.

Será necessária, então, uma avaliação fiscal e empresarial bastante técnica para que cada instituição de ensino superior verifique qual é a opção mais vantajosa e oportuna (imunidade ou isenção).

Entretanto, nada impede que se faça uma opção pela cumulação desses dois benefícios. Estamos a dizer que uma instituição de ensino superior pode ser imune aos supracitados impostos e, ao mesmo tempo, ser isenta das mencionadas contribuições.²⁵ Neste caso, porém, uma importante restrição a ser considerada é a necessidade de que a instituição não tenha fins lucrativos.

²⁵ Note-se que uma instituição de ensino, a princípio, não pode beneficiar-se da imunidade das contribuições da seguridade social (art. 195, §7º da CF/88), a não ser que seja uma instituição *beneficiante* de assistência social.