



FÁBIO MERLI

**A LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE
TRIBUTAR SOBRE AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM
FINS LUCRATIVOS**

Apucarana
2021

FÁBIO MERLI

**A LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE
TRIBURAR SOBRE AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM
FINS LUCRATIVOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito,
ao Curso de Direito, da Faculdade do
Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR.

Prof. M. Fernando Augusto Sartori

Apucarana
2021

FÁBIO MERLI

**A LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR SOBRE
AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito,
ao Curso de Direito, da Faculdade do
Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Orientador
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Apucarana, ____ de _____ de 2021.

A LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR SOBRE AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS ¹

THE CONSTITUTIONAL LIMITATION ON THE POWER TO TAX NON-PROFIT EDUCATIONAL INSTITUTIONS ²

Fábio Merli ³

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 VISÃO GERAL SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO; 2.1 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA; 2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO NA ATUALIDADE; 2.3 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR; 3 O TERCEIRO SETOR; 3.1 CONCEITUANDO AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS; 3.2 REQUISITOS PARA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS; 4 TRIBUTAÇÃO, IMPOSTOS E IMUNIDADE; 4.1 O PORQUÊ DE NÃO SE TRIBUTAR AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS; 4.2 GASTOS TRIBUTÁRIOS COM AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS; 4.3 O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS; 5 CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.

RESUMO: O trabalho abordará a Limitação Constitucional ao poder de tributar sobre as instituições de ensino sem fins lucrativos e terá por objetivo apresentar uma visão sobre o direito tributário brasileiro atual e as imunidades. Conceituar o terceiro setor bem como as instituições que o compõem e quais os requisitos para se alcançar a imunidade tributária. A participação das instituições educacionais para o desenvolvimento social dos cidadãos proporcionando-lhes bem estar social. Na sua elaboração será utilizada a pesquisa bibliográfica de livros, artigos científicos e documentos eletrônicos. A metodologia empregada é o referencial teórico utilizando-se o juspositivismo baseado no nosso ordenamento jurídico através da pesquisa documental. Verificará o cumprimento dos requisitos para a obtenção da imunidade tributária de acordo com a legislação vigente e a efetiva e correta prestação dos serviços educacionais à população mais necessitada em relação aos gastos tributários com as instituições de educação pelo Estado através da concessão de imunidades.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Orientação a cargo do Prof. M. Fernando Augusto Sartori.

² Course Conclusion Work presented as a partial requirement to obtain a Bachelor of Law degree from the Law Course of Faculty of New North of Apucarana – FACNOPAR. Orientation by Prof. M. Fernando Augusto Sartori.

³ Bacharelado do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Turma do ano de 2017. Email para contato: fabio.papelaria@hotmail.com.

PALAVRAS CHAVES: Limitação Constitucional. Sem fins lucrativos. Imunidades. Terceiro Setor. Desenvolvimento social.

ABSTRACT: *The paper will address the Constitutional Limitation on the power to tax non-profit educational institutions and will aim to present a vision of the current Brazilian tax law and immunities. Conceptualize the third sector as well as the Institutions that comprise it and what are the requirements to achieve tax immunity. The participation of educational institutions for the social development of citizens providing them with social well-being. In its elaboration, bibliographic research of books, scientific articles and electronic documents will be used. The methodology used is the theoretical referential using the juspositivism based on our legal system through documentary research. It will try to verify compliance with the requirements to obtain tax immunity in accordance with current legislation and the effective and correct provision of educational services to the most needy population in relation to tax expenditures on educational institutions by the State through the granting of immunities.*

KEYWORDS: *Constitutional Limitation. Non-profit. Immunities. Third sector. Social development.*

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo abordará a limitação constitucional ao poder de tributar sobre as instituições de ensino uma vez que a Carta Magna traz expressamente esta determinação para que tais instituições possam oferecer educação às pessoas mais carentes.

Buscará analisar a efetiva prestação dos serviços educacionais como ferramenta para o desenvolvimento social das pessoas em detrimento do montante que se deixará de arrecadar com a aplicação desta imunidade.

Para atingir seus objetivos será empregada a metodologia baseada no referencial teórico onde se utilizará o nosso ordenamento jurídico através da pesquisa documental. Diante desta metodologia a ser empregada lançar-se-á mão da pesquisa bibliográfica de livros onde se poderá aferir o pensamento de vários doutrinadores acerca do tema, bem como artigos científicos já elaborados e também a busca de documentos eletrônicos além das informações constantes nos sítios oficiais do governo federal.

No primeiro capítulo será apresentada uma visão geral sobre o direito tributário brasileiro através da nossa legislação vigente, serão conceituados o direito tributário e o direito financeiro, pois ambos não podem ser confundidos e quais são as limitações constitucionais trazidas pela nossa Constituição Federal em relação as entidades educacionais sem fins lucrativos.

O segundo capítulo dará a conceituação do terceiro setor, onde estas instituições estão inseridas e tratará de forma mais específica dos requisitos obrigatórios que estas instituições necessitam preencher para que possam usufruir desta imunidade.

Já no terceiro capítulo será abordado a tributação, os impostos e a imunidade tributária. O real motivo que tais instituições deixam de pagar alguns tributos e o porquê se concede tal benesse a estas. Quais são os gastos tributários que o estado tem para a manutenção destas instituições a nível federal e a justificativa de que tais instituições colaboram de forma efetiva para o desenvolvimento social dos indivíduos que não têm condições financeiras para terem acesso a uma educação de forma mais ampla.

2 VISÃO GERAL SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito tributário nasce basicamente da necessidade de se regular a relação entre os particulares, ou seja, a sociedade e o Estado, no sentido de que o segundo não cometa abusos a ponto de causar lesão aos particulares em função da sua necessidade arrecadatória financeira para sua manutenção e também para a manutenção do atendimento à coletividade.

Débora Veneral e Silvano Alves Alcântara em sua obra *Direito Aplicado* nos traz uma definição muito pertinente sobre o Direito Tributário:

Trata-se do ramo do direito voltado a fornecer as diretrizes das relações entre o Estado e os particulares na esfera tributária, ou seja, definir, na relação entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte, genericamente), seus direitos e suas obrigações, por meio da legislação que lhe é pertinente. O direito tributário foi criado especialmente para demarcar os limites do poder de tributar do Estado, evitando-se, assim, os abusos no exercício desse poder. (VENERAL, ALCANTARA, 2020, p. 162).

Percebe-se desta forma que, apesar da instituição do tributo constar na própria Constituição Federal necessário se faz saber que sua criação, modificação ou extinção só poderá ocorrer através de legislação específica. Desta forma pode-se concluir que assim também é possível o exercício de uma limitação ao poder de tributar do Estado. Isto só é alcançado, pois, sobre matéria tributária somente o poder legislativo poderá atuar uma vez que seus representantes foram escolhidos de forma democrática e representam em seus atos a vontade da população, retirando

assim, a possibilidade do poder executivo, representando o estado, de agir de forma a cometer abusos no exercício de seu poder.

2.1 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Toda a previsão legal sobre os tributos em geral tem sua origem na Constituição Federal, em seu Título VI que trata da Tributação e do Orçamento com regramento específico e pormenorizado nos artigos 145 a 169 do referido diploma legal.

Já outro importantíssimo diploma legal quanto a tributos é a lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), tratando-se este de legislação infraconstitucional, mas, que traz todo o regramento para a criação, modificação ou extinção dos tributos em qualquer uma das esferas, federal, estadual ou Municipal.

Além destas duas leis, existem outras inúmeras leis, decretos ou normas como o Regulamento do Imposto de Renda, a legislação específica sobre o IPI, estas a nível federal, já a nível estadual pode-se citar a legislação do ICMS bem como a legislação sobre o IPVA e na esfera municipal as leis orgânicas municipais que tratam sobre IPTU e ISSQN por exemplo.

2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO NA ATUALIDADE

Importante para a compreensão deste estudo é conhecermos as diferenças existentes entre o direito tributário, o direito financeiro e a ciência das finanças uma vez que o direito jamais será um instituto autônomo interagindo sempre com outros ramos do próprio direito.

Francisco Alves dos Santos Junior assim descreve esta relação:

Cabe registrar, todavia, que não existe ramo do direito totalmente autônomo, pois o Direito é uma ciência, e todos os ramos do direito fazem parte desse universo, havendo a autonomia de cada ramo para fins didáticos, sem quebra do inter-relacionamento e da interdependência de todos os ramos. (SANTOS JUNIOR, 2006, p. 24).

A principal diferença existente entre a Ciência das Finanças e os direitos financeiro e tributário é que aquela busca o conhecimento mais amplo das atividades financeiras do Estado no sentido informativo e estes atuam junto ao conhecimento

jurídico das regras no sentido de normatizar e estruturar a atividade financeira do Estado.

Segundo Hugo de Brito Machado é possível afirmar que:

A ciência das finanças públicas estuda a atividade financeira do Estado, como ciência especulativa, sob diversas perspectivas, informando o legislador e acompanhando a evolução do Direito, de sorte a que se obtenha o que mais *conveniente* se mostre ao desenvolvimento dessa atividade estatal.

O *direito tributário* regula a atividade financeira do Estado no pertinente à tributação.

O *direito financeiro* regula toda a atividade financeira do Estado, menos a que se refere à tributação. (MACHADO, 2020, p.56)

Observa-se assim que direito tributário e direito financeiro têm objetivos distintos dentro de nosso ordenamento jurídico não podendo, em momento algum se confundirem, apesar de ambos estarem inseridos dentro da ciência das finanças que busca investigar e explicar os acontecimentos relacionados à obtenção e gastos do dinheiro pelo Estado.

2.3 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

Entende-se por limitação Constitucional ao poder de tributar como sendo a restrição imposta por nosso ordenamento jurídico pátrio, diga-se aqui a Constituição Federal de, o Estado exigir tributos de determinados sujeitos em função de critérios estabelecidos pelo próprio legislador.

A nossa Constituição Federal, traz em seu bojo, mais precisamente em seu artigo 150 e incisos essa limitação, como se vê abaixo:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

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 laser. (DEVECHI, 2012, p. 336 e 337).

A limitação constitucional conferida pela Carta Magna pode ser entendida como imunidade que os sujeitos previstos na própria Constituição Federal adquirem ao preencherem os requisitos necessários. Tal imunidade não deve ser confundida com isenção, uma vez que a imunidade é conferida pela Constituição Federal e corresponde à falta de competência que o ente público tem para promover o lançamento e a cobrança de impostos. Já a isenção trata-se de um recorte temporal, instituída por uma lei e poderá a qualquer momento ser revogada pela edição de uma nova lei.

Hugo de Brito Machado assim distingue Isenção de Imunidade:

Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. É exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.

[...]

Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência da lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. (MACHADO, 2020, p.232 e 233).

Nosso estudo, diante da grande abrangência que a limitação constitucional nos traz passará a ser dirigido às instituições de educação e assistência social conforme previsto no Artigo 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal.

Ariane Castro de Araújo Miranda, em seu artigo Considerações Acerca da Tributação das Entidades do Terceiro Setor na Constituição Federal, define instituições educacionais como sendo:

Com efeito, como instituições educacionais pode-se identificar aquelas que secundam o Estado no alcance dos preceitos elencados nos art. 205 a 214 da Carta Magna, preparando o indivíduo, pois, para o seu desenvolvimento pessoal e intelectual pleno.

Ressalte-se que a educação tratada na presente exposição não se limita à convencional transmissão de conhecimento, albergando, também, todo o caminho que leve a cultura, valores morais, sociais e científicos. (MIRANDA, 2013, p. 4).

Conclui-se com esta definição que o Estado, aquele que tem por obrigação principal fornecer à sociedade educação e cultura, além de outros serviços de igual relevância, não conseguindo atingir seu objetivo delega aos particulares essa atividade e como forma de retribuição concede a estes imunidades tributárias para que assim, juntos, Estado e particular, possam cumprir as determinações previstas pelo Constituinte Originário no tocante à educação.

Importantíssimo enfoque educacional é que a educação não deve se restringir somente à transmissão de conhecimentos, mas sim, formar o caráter do indivíduo através da formação integral do mesmo.

Portanto, diante do enfoque educacional trazido pela Carta Magna é que passamos a análise destes impedimentos constitucionais de serem tributadas as instituições que prestam tão relevante serviço à sociedade e se de fato cumprem os requisitos estipulados na legislação.

3 O TERCEIRO SETOR

O terceiro setor pode ser definido como aquele que é formado por entidades que não visam o lucro, tendo característica tanto a pública quanto a privada sendo considerado por muitos doutrinadores como paraestatais e surgiram para atuar nas atividades que seriam de competência do Estado, mas este, não tendo condições de atender as demandas sociais que encontram tutela em nossa Constituição Federal se vale destas instituições para que elas possam prestar serviços, principalmente nas áreas de saúde e educação, de certa forma em substituição ao Estado e, em contrapartida, recebem também através de nossa Carta Magna, incentivos fiscais, *in casu* a imunidade tributária como forma de compensação e incentivo a estes serviços prestados.

Importante esclarecer ainda que o primeiro setor é aquele constituído pelo próprio Estado através de seus dirigentes eleitos através do voto e que irão dirigir

seus rumos de acordo com os anseios da sociedade. Já o segundo setor é o mercado, ou seja, as empresas particulares que através de diversas formas de atuação (principalmente indústria e comércio) buscam a satisfação das necessidades dos particulares oferecendo bens e serviços e objetivando o lucro, integrando desta forma nossa ordem econômica, também com previsão legal na Constituição Federal de 1988.

Segundo José Eduardo Sabo Paes o terceiro setor pode assim ser definido:

Portanto, o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo de lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal). Podemos assim conceituar o terceiro Setor como o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento. (PAES, 2021, p. 85).

Desta forma encontram-se inseridas no terceiro setor as instituições de educação privadas que colaboram com o Estado levando a uma parcela da sociedade mais carente, sem objetivar o lucro, além da simples instrução, o desenvolvimento intelectual das pessoas, através de valores como culturais, religiosos, morais, científicos, sociais, regionais, éticos dentre outros.

Entende-se desta forma que o constituinte originário buscou privilegiar a possibilidade de todos terem acesso a estes valores para a formação de uma sociedade mais igualitária, através do fomento destas atividades e da promoção à educação, atividade básica e essencial do Estado, e não simplesmente beneficiar as instituições com imunidades tributárias. Até porque, como veremos adiante tais instituições devem preencher certos requisitos para usufruírem de tal benesse legal.

3.1 CONCEITUANDO AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

Percebe-se que a educação tem sua previsão garantida a todos pela própria Constituição Federal em seu artigo 205 que traz:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno

desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (MORAES, 2017, p. 179).

Desta forma entende-se que a educação é um direito de todos, e uma obrigação do Estado, mas é evidente que o Estado não consegue oferecer de forma satisfatória educação a todos os seus cidadãos e diante desta situação busca junto às instituições de ensino pertencentes ao terceiro setor parcerias que possibilitem a oferta de educação, em seu contexto mais amplo, a todas as pessoas. Esta parceria resume-se basicamente na previsão legal de que estas instituições, ao preencherem os requisitos legais, estes constantes no artigo 14 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional, passem a se beneficiarem das imunidades tributárias previstas tanto na Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso V, alínea c, bem como o previsto no artigo 9º, inciso IV, alínea c do Código Tributário Nacional. Desnecessário transcrever o artigo 9º do Código Tributário Nacional, uma vez que praticamente repete o previsto no artigo 150 da Constituição Federal.

Já o artigo 14 do Código Tributário Nacional traz os requisitos necessários para a concessão da imunidade tributária para as instituições de educação e assistência social.

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 título de lucro ou participação no seu resultado;~~

(Revogado)

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do 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. (BRASIL, 1966)

A interpretação dos requisitos do art. 14 do CTN, por algum período levou tais instituições, no passado, a se questionarem se poderiam realmente cobrar por seus serviços ou se deveriam prestá-los de forma gratuita. Neste sentido a doutrina tem seu posicionamento de que a cobrança dos serviços por estas instituições é perfeitamente possível e principalmente necessária para a própria sobrevivência e

manutenção da entidade. Veja-se o posicionamento de Regina Helena Costa em sua obra Código Tributário Nacional Comentado em sua Moldura Constitucional:

Questionou-se, no passado, se haveria vedação de que os serviços prestados por essas instituições fossem remunerados. Impondo-se sua *gratuidade*. Consideramos rematado exagero exigir a gratuidade dos serviços prestados pela instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, como requisito para o reconhecimento do direito ao benefício fiscal. Com efeito, como afirmamos, o auferimento de lucro não é vedado, mas sim a existência de *propósito de lucro*, traduzido na sua distribuição, na participação em seu resultado ou, ainda, no retorno do patrimônio da entidade às pessoas que criaram a instituição. Exemplifique-se com a imunidade das instituições de educação públicas. Por força de norma constitucional, têm atividades gratuitas (art. 206, IV) e são alcançadas pela imunidade recíproca (art. 150, VI, a). Nada impede, porém, que as instituições de educação privadas, para efeito de fruírem da imunidade fiscal, cobrem mensalidades de seus alunos, desde que os recursos assim obtidos sejam revertidos a seus fins institucionais – remuneração de professores e funcionários, investimento em instalações, equipamentos e materiais, etc. Não se olvide que o próprio Estado está autorizado a exigir remuneração pela prestação dos serviços públicos a seu cargo, mediante a exigência de tributos: taxas, se os serviços forem específicos e divisíveis; e impostos, caso se cuidar de serviços gerais (art. 145, I e II, CR). (COSTA, 2021, p. 32).

Tais entidades educacionais além de gozarem da vedação constitucional quanto a instituição de impostos conforme o artigo 150, inciso V, alínea c também estão isentas quanto ao pagamento das contribuições sociais conforme prevê o artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal.

Sabe-se que existe uma grande distinção entre isenção e imunidade, portanto, já está pacificado pelo STF, através de sua jurisprudência, que a redação do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal deve ser interpretada como imunidade e não isenção.

Ao buscar-se uma definição para tais instituições de ensino sem fins lucrativos, a doutrina tem seu posicionamento no seguinte sentido:

Regina Helena Costa assim conceitua tais instituições:

Instituições são entidades constituídas com a finalidade de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. São pessoas de direito privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste. Objetiva-se, assim, impedir que sejam tais entidades oneradas por via de impostos. A educação e a assistência social são conceitos constitucionais, qualificando-se, ambas, como atividades de interesse público, não traduzindo exploração econômica – e, portanto, não indicadoras de capacidade contributiva daqueles que a desenvolvem. A razão da outorga dessa imunidade é a realização, pelas instituições por ela beneficiadas, de atividades próprias do Estado, de relevante interesse

público: a educação, o acesso à cultura, a assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica, etc.). (COSTA, 2021, p. 28).

José Eduardo Sabo Paes nos traz uma conceituação mais específica acerca das Instituições de Ensino como se segue:

As instituições de educação são todas aquelas pessoas jurídicas de direito privado, associações civis, fundações, serviços sociais e escolas comunitárias ou confessionais dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa. Referem-se tanto no ensino fundamental e médio, como no ensino superior e universitário, ministrado com base nos princípios estabelecidos no art. 206 da CF, atendidos pela iniciativa privada como condições básicas para o cumprimento das normas gerais da educação nacional, que estão estabelecidas pela Lei de Diretrizes e Bases e mediante autorização e avaliação de qualidade pelo poder público (art. 209, I e II, da CF).

[...]

Além disso, a educação é, por força do art. 205 da Constituição Federal, um direito de todos e um dever do Estado, exigindo-se assim constante promoção e incentivo, com a colaboração da própria sociedade, na busca do pleno desenvolvimento da pessoa. Essa é a razão pela qual a iniciativa privada na condição de colaborador do Estado nessa missão, suplementando e complementando as deficiências do setor Educacional, mereceu, do Estado constituinte, imunidade dos impostos sobre o seu patrimônio, renda ou serviços. (SABO, 2021, p. 783 e 784).

Nesse contexto pode-se definir a Instituição de Ensino sem fins lucrativos como sendo aquela cuja finalidade precípua é atender os interesses coletivos em educação, suprimindo em parte a presença do Estado no interesse público educacional e formativo do indivíduo, mediante a desoneração da carga tributária, entendido aqui impostos e contribuições sociais para a seguridade social, através da imunidade tributária a elas conferida pela Constituição Federal e legislação infraconstitucional, desde que preenchidos os requisitos previstos na mesma legislação.

3.2 REQUISITOS PARA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

Necessário definir de forma clara e objetiva o que é uma instituição sem fins lucrativos, uma vez que tal expressão não significa ausência de lucro. Neste sentido Regina Helena Costa nos ensina:

A ausência de finalidade lucrativa reporta-se, tão somente, às instituições de educação e assistência social, uma vez que os partidos políticos e suas

fundações, bem como as entidades sindicais de trabalhadores, são entes que, por sua própria natureza, não objetivam lucro. Portanto, não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade sem fins lucrativos, visto que o lucro é relevante e mesmo necessário para que ela possa continuar desenvolvendo suas atividades. Vedada é a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seus dirigentes, já que esse intento é buscado por outro tipo de entidade – qual seja, a *empresa*. A qualificação de uma entidade como “sem fins lucrativos” exige o atendimento de dois únicos pressupostos: (i) a *não distribuição dos lucros auferidos* (ou *superávits*); e (ii) a *não reversão do patrimônio às pessoas que a criaram*, com aplicação dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade. Em consequência, a não gratuidade dos serviços prestados por uma entidade e a remuneração de seus dirigentes e administradores, bem como de seus empregados, não afastam, por si só, a exigida ausência de finalidade lucrativa. (COSTA, 2021, p. 31).

A regulamentação de matéria tributária só poderia ocorrer através de Lei Complementar, o que se demonstra perfeitamente possível quando da aplicação das normas contidas no Código Tributário Nacional, uma vez que o mesmo, apesar de estar em vigor anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, foi recepcionado como lei complementar e por isso tem surtido seus efeitos até a presente data.

Mas como pode-se constatar em algumas situações a lei ordinária invadiu a competência da lei complementar para atuar quanto as imunidades tributárias, em especial o artigo 55 da Lei 8.212/91, bem como a lei 12.101/09 no tocante as entidades assistências.

Nosso estudo, por se tratar de imunidade das instituições de ensino sem fins lucrativos se aterá aos requisitos do art. 14 do CTN e seus incisos os quais, passaremos, a analisar de forma individualizada.

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

Diferentemente das empresas que visam o lucro e ao final de um determinado período fazem a distribuição deste aos seus sócios de acordo com a sua participação societária, as entidades sem fins lucrativos estão proibidas de fazerem esta divisão entre seus associados ou terceiros. Importante não confundir a distribuição dos lucros ou qualquer parte de seu patrimônio com lucro. Neste sentido a expressão “sem fins lucrativos” denota somente a distribuição do superávit obtido em determinado período, até porque nenhuma empresa ou instituição poderá sobreviver se tiver suas despesas iguais ou maiores que suas receitas.

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não pode é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção de seus objetivos institucionais. (MACHADO, 2020, p. 293 e 294).

Conclui-se que além de não distribuir o seu superávit deverá a instituição canalizar este para manter os objetivos nos quais atua, seja através de modernização, ampliação, manutenção de todo o seu patrimônio.

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

Veda a Instituição de ensino sem fins lucrativos de destinar parcial ou totalmente seus recursos para outros países. Por óbvio trata-se de uma assertiva do legislador ao impor que estas apliquem aqui no Brasil, país onde a instituição gozou da imunidade tributária seus recursos de forma a ampliar seus objetivos institucionais e modernizar suas instalações.

Em relação ao inciso II do art. 14 do CTN temos por suficientemente justificada a possibilidade de investimentos de capital em território estrangeiro. Desafia-nos, por outro lado, a hipótese de uma entidade imune realizar seu objeto estatutário, com a utilização de seus próprios recursos, fora do território nacional. Vale dizer, poderia uma entidade sem fins lucrativos de educação, saúde ou assistência social, por seus próprios recursos, implementar atividade fora do território nacional, favorecendo sociedade diversa da brasileira? Cremos que não! (PAES, 2021, p. 794).

Para José Eduardo Sabo Paes, em artigo publicado ele argumenta não ser impossível a instituição aplicar seus recursos no exterior quando:

É que, em nossa perspectiva, embora para fins de “mera” aplicação de recursos financeiros em mercado de capitais sediados no exterior o retorno de frutos civis para reinvestimento no Brasil justifica o procedimento, para o caso de efetiva realização de atividades, meio ou fins, requer-se não apenas retorno financeiro ao País, mas que seja ele decorrente de um evento sinalagmático (contrato de prestação de serviços). (PAES, 2021, p. 795).

Tal posicionamento do eminente procurador do Distrito Federal deixa clara a possibilidade de a instituição investir em mercado de capital no exterior auferindo rendimentos lá e, posteriormente, aplicá-los aqui no Brasil. Vê-se que apesar do

dinheiro aplicado no exterior fazer parte do patrimônio da Instituição este não se destinou a custear atividade externa à pessoas residentes em outro território, atividades estas prevista nos objetivos institucionais da mesma. Trata-se de mera especulação financeira com o objetivo de auferir um ganho maior e posterior reaplicação no Brasil, sendo ainda necessário não só o retorno deste dinheiro ao Brasil, mas, um contrato de viabilização deste serviço.

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

Deverão as instituições de ensino sem fins lucrativos garantir a escrituração de sua movimentação financeira e patrimonial observando os requisitos que confirmam veracidade a estas. Num primeiro momento tem-se que tais requisitos sejam aqueles aplicados pelo Conselho Federal de Contabilidade, uma vez que são normas que norteiam a escrituração de toda empresa no Brasil.

Mas o STJ no REsp nº 100.911/RJ traz um precedente no sentido de relativizar o conteúdo do inciso III em face das normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Neste sentido as escriturações dos livros das referidas instituições não necessitam cumprir integralmente as normas contábeis exigidas para outras empresas, basta que tais informações sejam revestidas de veracidade para que se possa atestar que os incisos I e II estão sendo cumpridos de acordo com a legislação.

Em outra análise doutrinária tem-se que a escrituração das despesas e receitas em livros revestidos de formalidades e que assegurem a sua exatidão, trata-se de obrigação tributária acessória, uma vez que tal obrigação configura-se em um “fazer” ou “não fazer” como medida auxiliar do controle e da arrecadação de tributos.

4 TRIBUTAÇÃO, IMPOSTOS E IMUNIDADE

Sabe-se que a instituição de tributos é de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todavia, quando se fala da imunidade concedida às instituições de educação sem fins lucrativos observa-se que estas deixam de arrecadar tributos tanto de competência federal, estadual e municipal, por possuírem esta prerrogativa instituída pela Constituição Federal de 1988. Nesta

seara, portanto, tais instituições deixam de recolher aos cofres públicos impostos como o IRPJ e a CSLL, impostos estes de competência federal, bem como o PIS e a COFINS. Já na esfera estadual, o principal tributo que tais entidades deixam de recolher é o IPVA, pois o ICMS deverá ser analisado sob a ótica de cada Estado que poderá conceder certo tipo de benefício para estas entidades, até porque por tratar-se de imposto voltado a circulação de mercadorias, atividade esta não exercida com frequência por tais instituições uma vez que têm por objeto a prestação de serviços, principalmente nas áreas educacional e de saúde. Já a nível municipal, necessário também fazer-se a análise da legislação municipal, mas fica evidente que tais organizações educacionais estão imunes a cobrança do IPTU sobre seus imóveis e também do ISSQN pelos serviços prestados tanto na educação quanto na saúde.

Renata Patrícia S. do Carmo nos traz:

Finalmente, o que se quer é na verdade favorecer financeiramente os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e assistência social para que possam cumprir suas atividades da melhor maneira possível. (do Carmo, 2021, p.66).

Destacam-se aqui os principais tributos instituídos pela União, Estados e Municípios os quais, por força da Constituição Federal, não poderão ser exigidos destas instituições.

Neste sentido, o que se questiona é se realmente tais instituições estão cumprindo seu papel no que diz respeito a preencher, de forma efetiva, a lacuna deixada pelo Estado para fornecer aos que realmente necessitam a educação, a cultura e o conhecimento a que todos têm direito de acordo com a norma constitucional vigente.

4.1 O PORQUÊ DE NÃO SE TRIBUTAR AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

A questão da imunidade tributária, de forma geral, tem sido muito discutida nos últimos tempos, num primeiro momento porque o estado tenta, a todo custo aumentar sua arrecadação e, segundo que, para justificar esse aumento, tentando até suprimir a imunidade tributaria questionando se realmente tais instituições estão cumprindo as determinações legais para continuarem auferindo tais benefícios.

A doutrina também caminha em ambos os sentidos e, desta forma acabam surgindo correntes divergentes que passam a adotar entendimentos opostos para tratarem da imunidade. A análise em questão neste momento será específica para as entidades de educação sem fins lucrativos, apesar de que instituições de saúde passam pelo mesmo problema.

Bruno Curi, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* deixa bem claro essa divergência doutrinária quando diz:

Apesar de parte da doutrina entender que ela visa a proteger a capacidade contributiva dessas pessoas, as quais, na qualidade de pessoas jurídicas de caráter não-lucrativo, não teriam condições de recolher seus tributos, outro grupo entende que seu objeto é diverso. Para essa segunda corrente, o objetivo da imunidade das instituições de educação e de assistência social não se refere tanto à justiça sob o prisma da capacidade contributiva, porém à dignidade da pessoa humana e ao seu núcleo sindicável, o mínimo existencial. (Curi, 2019, p. 169).

Percebe-se aqui de forma muito clara e objetiva que o legislador ao estender a imunidade tributária para as instituições de ensino sem fins lucrativos não se preocupou somente com a capacidade contributiva da instituição mas, vislumbrou que se oferecesse um benefício para essas instituições elas poderiam de forma estruturada oferecer aos mais necessitados serviços educacionais de forma gratuita, garantindo assim o acesso a educação, a cultura, ao conhecimento, elementos esses básicos para os menos afortunados e obrigatório o seu fornecimento pelo Estado.

Bruno Curi explica de forma pontual a relação existente entre entidades sem fins lucrativos e a atuação pública do Estado:

A imunidade das entidades de educação sem fins lucrativos e de assistência social se relaciona com a razão pública, merecendo sua identificação como cláusula jusfundamental. Diante do critério de justificação argumentativa, esse dispositivo constitucional mostra-se válido, por proteger a igualdade de oportunidades, a igualdade social, os valores do bem comum, o respeito ao dever (moral) da civilidade e o direito à instrução e informação, havendo nítida correlação entre ele e a esfera de imparcialidade política dos cidadãos.

As entidades acima descritas complementam a ação estatal na formação do cidadão, dando-lhe instrução, formação profissional, e assistência médica, o que lhes assegura, ao mesmo tempo, a igualdade de oportunidades com seus pares sociais, o que conseqüentemente viabiliza a igualdade social. (Curi, 2019, p. 172).

Mais uma vez, a iniciativa privada em parceria com o Estado vem suprir uma lacuna deixada por este para mediante a concessão de um benefício financeiro oferecer serviços que deveriam ser ofertados pelo próprio Estado e assim o cidadão poder ter o mínimo de dignidade na sua existência.

4.2 GASTOS TRIBUTÁRIOS COM AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

De acordo com a receita federal do Brasil a definição de gasto tributário deve ser entendida como:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Os sistemas tributários, via de regra, não possuem outro objetivo senão o de gerar recursos para a administração. No entanto, são permeados por situações que promovem isenções, anistias, presunções creditícias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária.

Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Algumas delas se constituem em alternativas às ações políticas de Governo e têm por objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas, sim, por intermédio do sistema tributário. (Receita Federal do Brasil, n.p.)

Percebe-se pela definição acima que a imunidade tributária consiste em exceção à regra tributária geral e tem por objetivos serem alternativas para que a iniciativa privada atue naquele segmento que, obrigatoriamente deveria o Estado atuar, mas por falta de políticas governamentais não consegue fazê-lo. Desta maneira o Estado concede ao particular esse “incentivo tributário” para que o mesmo possa realizar atividade que, a princípio pertenceria ao próprio Estado.

Evidencia-se também que o objetivo tributário é simplesmente gerar recursos financeiros para a administração para que a mesma possa desenvolver suas atividades. Portanto, diante da regra geral tributária que é arrecadar recursos financeiros e da exceção que são os gastos tributários, ou seja, a não arrecadação por força da nossa Constituição Federal passamos a analisar, conforme dados da Receita Federal do Brasil o quanto deixa-se de ingressar nos cofres públicos por conta da imunidade das instituições de ensino sem fins lucrativos.

Estudo desenvolvido pela Receita Federal do Brasil, através da Unafisco Nacional – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil aponta para o ano de 2019 uma renúncia de receita no montante de R\$ 14.446.384.936,00, já no ano de 2020 o valor é de R\$ 14.055.308.496,00 e a previsão para o ano de 2021 é de R\$ 12.782.142.331,00. Importante esclarecer que neste estudo estão presentes somente impostos federais, não estando consignados impostos estaduais e municipais, os quais não serão abordados por conta de diversas peculiaridades estaduais e municipais na elaboração das leis destes entes federados.

A princípio os valores chamam muito a atenção por estarem na casa dos bilhões, mas quando se analisa estes valores por meio de percentuais percebe-se claramente que não se trata de nada assustador em relação ao montante geral da renúncia fiscal. No ano de 2019 o percentual foi de 5,38%, em 2020 este percentual foi de 4,88% e para o ano de 2021 estima-se um percentual de 4,12%.

Observa-se que nestes três anos houve uma redução na renúncia fiscal dirigida para a educação de 1,26% (um vírgula vinte e seis ponto percentual) o que pode representar um acréscimo na arrecadação em relação às instituições educacionais de aproximadamente 23,42% em relação ao ano de 2019.

Ao se restringir a análise somente às entidades sem fins lucrativos de educação os números se mostram ainda menores, pois até o momento fala-se na educação como um todo. No ano de 2019 a renúncia com estas instituições somou o montante de R\$ 4.018.549.184,00 representando 1,50% do total dos gastos tributários. Em 2020 o valor foi de R\$ 4.155.432.761,00 havendo um pequeno acréscimo no valor em relação a 2019, mas, percentualmente houve uma redução, pois o montante de 2020 foi equivalente a 1,44% do total geral dos gastos. Já para o ano de 2021 a previsão é de R\$ 3.477.333.030,00 perfazendo 1,12% do total geral dos gastos tributários.

4.3 O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

O desenvolvimento social ou o bem estar social é a busca constante pela sociedade da evolução entre os indivíduos que a compõem no sentido de que se alcance uma vida com qualidade por todos ou por sua grande maioria no que diz

respeito a dignidade, igualdade, saúde, segurança, educação, política dentre outros direitos assegurados a todos aqueles que integram determinado grupo ou sociedade organizada.

O fato de poder ter acesso a um emprego digno e bem remunerado de acordo com as tarefas que se desempenham, o acesso a uma moradia digna em que se possa viver com a família e protege-la dos riscos que teria uma vida na rua, a possibilidade de educar-se e educar os filhos para que o dia de amanhã possa ser gozado de melhores oportunidades trabalhistas e também contar com um atendimento médico adequado que possa ajudar a resolver nossos problemas e doenças para assim seguir adiante com nossos projetos. Estes são alguns dos fatores primordiais. (Editorial Revista QConceito, n.p.).

Diante desta definição de desenvolvimento social chama-se a atenção para as atividades desenvolvidas pelas instituições de ensino sem fins lucrativos, uma vez que atuando na área de educação cumprem relevante papel social quando atendem aos menos favorecidos financeiramente, oferecendo educação, num contexto mais amplo, com qualidade e colaborando com o Estado no sentido de garantir aos cidadãos da sociedade o acesso a formação educacional integral dos mesmos para que assim possam vislumbrar um futuro nas mesmas condições daqueles que possuem melhores condições financeiras.

Desta maneira ter-se-á uma sociedade mais participativa e atuante buscando garantir uma igualdade social para todos os seus membros através da oferta de serviços, dentre vários outros, de educação com foco em uma participação conjunta com o Estado em face dos benefícios tributários auferidos.

Nesse contexto, Estado, população e iniciativa privada, de “mãos dadas” abraçam a causa educacional para juntos construírem um bem estar social ainda maior para seus cidadãos.

Em que pese todo o esforço do Estado para atender, não só a necessidade educacional, mas todos os direitos garantidos aos cidadãos pela Magna Carta de 1988 muito se precisa evoluir e caminhar em vista de se obter participação séria e responsável das instituições que atuam juntamente com o governo no sentido de oferecerem tais serviços de forma efetiva e não somente para usufruírem dos benefícios da imunidade tributária, bem como a atuação eficaz dos membros da sociedade no sentido de cobrarem e fiscalizarem tanto as instituições prestadoras destes serviços, bem com a administração pública, ou seja, o Estado para que se

possa desta forma, obter a maximização destes serviços, o que levará, sem dúvida ao ápice do bem estar social toda a coletividade envolvida neste processo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Acerca do que foi tratado neste trabalho sobre a limitação constitucional ao poder de tributar sobre as instituições de ensino sem fins lucrativos trouxe-se a diferenciação entre o direito tributário e o direito financeiro de acordo com a legislação atual bem como a conceituação do que é a limitação constitucional imposta ao Estado pela própria Constituição Federal.

Quanto ao terceiro setor pode-se definir que o mesmo seja um misto do primeiro setor (Estado) e do segundo setor (os particulares, privado), atuando de forma a suprir as lacunas que o Estado não consegue atender, principalmente nas áreas de saúde e educação. Isso ocorre quando o Estado concede aos particulares o benefício de imunidades tributárias previstas em nossa Constituição Federal para que estes atuem em áreas em que o governo não consegue atender a demanda. Em geral estas áreas são saúde e educação. Esse trabalho trata das instituições de educação, inclusive analisando os requisitos para que as mesmas possam auferir este benefício tributário.

Diante do fato de não se tributar as instituições de ensino é de relevância que estas cumpram todos os requisitos que concedem a elas a imunidade, ou seja, se a instituição não distribui parcela de seu patrimônio, aplica integralmente seus recursos no país e escrituram formalmente suas despesas e receitas está faz jus aos benefícios tributários.

O objetivo do presente trabalho era analisar também os gastos tributários com estas instituições em relação ao serviço por elas prestados, desta forma conclui-se que o valor que se deixa de arrecadar em relação a estas instituições é até pequeno em face do relevante serviço prestado por elas no desenvolvimento social.

Constata-se que a educação é dever do Estado previsto na própria Carta Magna de 1988, uma vez que o Estado não consegue satisfazer por completo essa necessidade a toda sociedade, as instituições do terceiro setor cumprem, dentro de suas condições, este papel, oferecendo educação de forma gratuita a todos aqueles

que não possuem condições financeiras para tal e em troca deixam de arrecadar impostos e contribuições para os cofres públicos.

Evidenciou-se neste estudo que o gasto tributário federal é muito pequeno, em relação ao bem estar social que tal ação pode trazer a nossa sociedade. Exemplificativamente nos últimos três anos o gasto total com as entidades de educação sem fins lucrativos tem oscilado entre 1,0% e 1,5%. Vejamos que trata-se de um percentual pequeno em relação ao montante que se deixa de arrecadar por força das imunidades tributárias.

REFERÊNCIAS

BATISTA, Priscila Matos Marques. Imunidade Tributária das Instituições de Educação. IBET. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Priscila-Matos-Marques.pdf>. Acesso em 02 nov. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 out. 2021.

BRASIL. **Editorial QueConceito**. São Paulo. Disponível em: <https://queconceito.com.br/desenvolvimento-social>. Acesso em 13 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.101 de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 30 nov. 2009.

BRASIL. Lei nº 12.868 de 15 de outubro de 2013. Altera a Lei nº 12.793, de 2 de abril de 2013, para dispor sobre o financiamento de bens de consumo duráveis a beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV); constitui fonte adicional de recursos para a Caixa Econômica Federal; altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, para prever prazo de aplicação das sanções previstas na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990; altera as Leis nº 12.761, de 27 de dezembro de 2012, nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nº 9.615, de 24 de março de 1998; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 16 out. 2013.

BRASIL. **Receita Federal**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas->

new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f00657ca38c2f7066. Acesso em 14 out. 2021.

CARMO, Renata Patricia Souza do. **Das Limitações do Poder de Tributar do Estado: Imunidade**. Maringá: Viseu, 2021.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado** / Coordenador Pedro Lenza. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Forense, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONTI, José Mauricio, **Direito Financeiro da Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional Comentado – Em sua Moldura Constitucional**. São Paulo: Forense, 2021.

CURI, Bruno. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Lumen Juris, 2019.

DEVECHI, Antonio (org.). **Constituições do Brasil, 1824-1988**: documento histórico. Curitiba: Juruá, 2012.

DIFFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ESMERELLES, Fabio Seiki. **A imunidade das Instituições de Educação**. Revista Âmbito Jurídico. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-imunidade-das-instituicoes-de-educacao/>. Acesso em 07 set. 2021.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

LUIZ JUNIOR, José Luiz. **Limitações no Poder de Tributar**. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1935/Limitacoes-no-poder-de-tributar>. Acesso em 01 set. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Disponível em <https://metodista.br/article/download>. Acesso em 31 out. 2021.

MAZZA, Willame Parente. **A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos**. Disponível em <https://revistas.ufpi.br/raj/article/download>. Acesso em 02 nov. 2021.

MIRANDA, Arianne Castro de Araújo. **Considerações acerca da tributação das entidades do terceiro setor na Constituição Federal**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/24397/consideracoes-acerca-da-tributacao-das-entidades-do-terceiro-setor-na-constituicao-federal>. Acesso em 25 mar. 2021.

MORAES, Alexandre de (org.). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 44 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social**. 11 ed. São Paulo: Forense, 2021.

SALIBA, José Carlos Maia. **A imunidade Tributária do Terceiro Setor**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/35177/a-imunidade-tributaria-do-terceiro-setor>. Acesso em 30 mar. 2021.

SANSANA, Pedro Manoel. **Estudos sobre a imunidade e a isenção no terceiro setor**. Disponível em: https://escolasuperior.mppr.mp.br/arquivos/File/Monografias/Pedro_Manoel_Sansana_1.pdf. Acesso em 31 out. 2021.

SANTOS JÚNIOR., Fernando Lucena Pereira dos. **A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência**. Revista Âmbito Jurídico. Disponível em: ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-imunidade-tributaria-como-instrumento-de-alcance-as-finalidades-do-estado-analise-teleologica-do-instituto-a-luz-da-doutrina-e-jurisprudencia/. Acesso em 12 jun. 2021.

SANTOS JÚNIOR., Francisco Alves dos. **Curso de Direito Financeiro**. Campinas: Bookseller, 2006.

TAVARNARO, Claudia Pilatti. Imunidade Tributária e as Entidades Beneficentes de Assistência Social: a (In)Constitucionalidade do CEBAS. **Revista Âmbito Jurídico**. Disponível em: ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imunidade-tributaria-e-as-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-a-inconstitucionalidade-do-cebas/. Acesso em 20 mar. 2021.

VENERAL, Débora; ALCANTARA, Silvano Alves. **Direito Aplicado**. Curitiba: InterSaberes, 2014.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida e por me conceder saúde, paz e discernimento para, neste momento de minha vida, buscar uma nova formação acadêmica no curso de Direito.

Aos meus pais pelos esforços empregados e que me proporcionaram, enquanto criança e adolescente, condições favoráveis para uma educação plena e completa sendo, portanto, elemento essencial na minha formação pessoal e profissional.

Agradeço a minha esposa Cristina que sempre me incentivou, apoiou e me entendeu nos momentos difíceis desta caminhada e também quando eu me isolava para a elaboração deste e de outros trabalhos acadêmicos. A ela minha eterna gratidão, admiração e todo meu carinho e amor.

As minhas filhas Gláucia e Daniela por sempre me apoiarem e acreditarem que eu seria capaz de concluir mais esta etapa em minha vida.

A todos os amigos que sempre estiveram juntos nestes anos de graduação, mas em especial aqueles que sempre foram presentes em todas as horas, nos bons e maus momentos e aqui, me sinto na obrigação de nominá-los: André Nascimento, Gabriele Valério e Stefany Assis. Á vocês meu muito obrigado e tenham certeza que sempre estarei a disposição.

Aos professores sem os quais nada disso seria possível hoje, pois sempre buscaram dar o seu máximo para que eu pudesse ter o melhor aprendizado das disciplinas, além é claro, dos grandes exemplos de vida e experiência que ficarão para sempre registrados em minha memória.