



ASSOCIAÇÃO PIAUIENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC
CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DO VALE DO PARNAÍBA - CESVALE
CURSO DE DIREITO

DANIELE MARIA DE MACEDO PAESLANDIM LUSTOSA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E
DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVO.**

Teresina - PI

2021

DANIELE MARIA DE MACEDO PAESLANDIM LUSTOSA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS**

Artigo Científico apresentado ao Centro de Ensino Superior do Vale do Parnaíba – CESVALE, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em DIREITO.

Orientador(a): Profº(a). Me Livio Santos.

Teresina - PI

2021

DANIELE MARIA DE MACEDO PAESLANDIM LUSTOSA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS**

Artigo Científico apresentado à comissão
julgadora do CESVALE como requisito
parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Aprovado em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX - CESVALE

(Presidente da Banca Examinadora)

Prof. Esp. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX - CESVALE

(Membro da Banca Examinadora)

Prof./ Bibliotecária Esp. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX - CESVALE

(Membro da Banca Examinadora)

Teresina – PI

2021

AGRADECIMENTOS

Ao final de mais uma etapa de minha vida universitária, gostaria de registrar alguns agradecimentos especiais a certas pessoas que estiveram ao meu lado nesta longa jornada de TCC.

Antes de nominá-las, porém, rendo um primeiro voto de agradecimento a Deus, sem o qual nada seria possível.

Um agradecimento especial à minha família, ao meu tio Evaldo, a minha mãe Elinice, a minha irmã Nadielle, meu irmão Daniel (in memory), meu pai Edmar, meu avô Dionísio, minha avó Maria Luiza, minha filha Ana Luiza, meu Marido Antônio Neto e todos da minha família, pelo refúgio familiar e pelo amor incondicional que me proporcionaram.

Agradeço, por fim ao corpo docente da Faculdade de Ensino Superior vale do Parnaíba- CESVALE, agradecer também ao meu professor orientador Lívio Santos pela dedicação e conhecimento compartilhado para chegar a mais um final desta etapa de conclusão de curso.

“Todos nós temos condições físicas e técnicas para a escalada do Everest, mas o que vai nos levar lá para cima é a força interior de cada um. Pode ser difícil superar o vento, o frio e a falta de oxigênio, mas é muito mais difícil superar-se a si mesmo”.

(Waldemar Niclevich)

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

Danielle Maria De Macedo Paeslandim Lustosa

Lívio Santos

RESUMO

A pesquisa desenvolvida analisa a imunidade tributária de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos colocando o Estado como responsável do cumprimento de Direitos sociais elencados no (art.6º da CF, art. 150, IV, “c”, CF/1988) com base na garantia de moradia, lazer, a proteção a educação, a alimentação , o trabalho, a proteção a maternidade e a infância e outros Direitos sociais conforme os artigos citados em questão. O trabalho destina-se , além da seguridade tributária visa demonstrar a categoria dos incentivos fiscais como meio de concretizar a justiça social. A problemática está na dificuldade do poder público em contrapartida com a estrutura inexistente de cumprir as necessidades e de minimizar os efeitos tributários da deficiência estatal com as instituições de educação e assistência social. Utilizou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica , método dedutivo, descritivo e exploratório , pesquisa coletada no que tange isenção e impostos incidentes sobre renda, patrimônio, e serviços de acordo com a CF¹. A partir da análise dos entendimentos à luz da constituição Federal vigente, pretende-se verificar a situação das garantias dos Direitos legais e fazer justiça social benéfica às instituições sem fins lucrativos sem violar princípios no contexto constitucional fomentando as atividades praticadas ao bem comum da coletividade.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Instituições de Educação e de Assistência Social Sem Fins Lucrativos. Incentivos Fiscais. Justiça Social.

ABSTRACT

The research developed analyzes the tax immunity of non-profit education and social assistance institutions, placing the State as responsible for the fulfillment of social rights listed in (art.6 of the CF, art. 150, IV, “c”, CF/1988) based on the guarantee of housing, leisure, the protection of education, food, work, the protection of maternity and childhood and other social rights according to the articles mentioned in question. The work, in addition to tax security, aims to demonstrate the category of tax incentives as a means of achieving social justice. The problem lies in the difficulty of the public authorities in contrast with the non-existent structure to meet the needs and minimize the tax effects of the state deficiency on education and social assistance institutions. It was used the methodology of bibliographic research, deductive, descriptive and exploratory method, research collected regarding

¹ Daniele Maria de Macedo Paeslandim Lustosa- aluna 9 Período, curso: Direito – Cesvale
Lívio Santos – Professor da instituição Cesvale e mestre.

exemption and taxes levied on income, property, and services according to the FC. From the analysis of the understandings in the light of the Federal Constitution in force, it is intended to verify the situation of the guarantees of Legal Rights and provide beneficial social justice to non-profit institutions without violating principles in the constitutional context, promoting activities carried out for the common good of the community.

Keywords: TaxImmunity. Non-Profit InstitutionsofEducationand Social Assistance. Tax Incentives. Social Justiça

1 INTRODUÇÃO

Os problemas resultantes das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos antes e durante o seu desenvolvimento revelaram que o Estado prescinde de estrutura e ajuda do poder público para solução concreta de problemas da imunidade.

É nesse cenário que foram acirradas as discussões acerca das imunidades tributárias das instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos como meio fundamental de resolução de problemas, tendo como principal recurso a oportunidade de utilização de Direitos sociais intentado pela Constituição Federal de 1988.

Com Garantias asseguradas e de forma reduzida as incidências de impostos e de forma benéfica, a Constituição promete a oportunidade de que as partes institucionais possam solucionar os problemas ocasionados pela falta de renda, emprego, desigualdade social, injustiça, inflação e incidência de imposto.

A pesquisa propõe a discussão iniciando-se com um tópico que se dedica à análise das imunidades tributárias em que estão inseridas as instituições educacionais e de assistência social acerca da investigação de sua definição e natureza jurídica nas normas da Constituição de 1988. Acolhe o entendimento de que as instituições são direcionadas a obter a intervenção do poder público para gozar dos Direitos sociais da melhor maneira possível na resolução dos conflitos enfrentado, não havendo uma única opção a concretizar.

Em seguida, procura apontar os requisitos para a configuração de ter as imunidades tributárias asseguradas de forma recíproca nas relações com o poder público, que por analogia, pode ser garantido a qualquer instituição sem fins lucrativos com apoio na própria Constituição Federal. Decorrente da não seguridade, a resolutive cláusula do (artigo 150, VI, “c”, CF) conforme a lei, à luz do compromisso com o estado, as partes poderão valer-se dessa previsão para serem assistidas pela CF.

Por conseguinte, pretende analisar a aplicabilidade e funcionalidade de garantir que as instituições educacionais e sociais sem fins lucrativos adquiram seus Direitos e se tornem imunes e isentos de impostos que venha a incidir sobre elas e que sejam cumpridas suas garantias por lei. Pedidos da coletividade de trazer as imunidades tributárias a esse público solicitante.

No tópico que encerra o estudo, a análise se desloca para a concepção dada ao interesse de agir, cuja configuração tem sido exigida mediante aos beneficentes que comprovem sua atividade institucional e assistencial sem fins lucrativos de acordo com as, pela parte, que tenha procurado resolver a situação por meio de método de acordo com o poder público quanto a exoneração fiscal e alternativo de resolução de conflitos com a seguridade da Constituição Federal. Assim, a esta condicionante gera mais discussões.

Outrossim, a pesquisa está relacionada à observação dos preceitos que a constituição legalmente assegura, assim como a atenção à doutrina e Constituição, sendo esta última de modo breve, porém recíproca. Por meio do método dedutivo, com metodologia de pesquisa bibliográfica, descritiva, e exploratória, procurar-se-á descrever os principais pontos acerca do tema, com o objetivo de compreender melhor as imunidades tributárias de instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos adéquo pelos doutrinadores.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

De acordo com um estudo mais aprofundado acerca da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins

lucrativos, primeiramente existe a necessidade de uma investigação de sua definição e natureza jurídica.(Antônio Carraza,2013)

Dentre as principais correntes doutrinárias existentes para tratar das imunidades tributárias, duas merecem ser destacada, por contemplarem boa parte da doutrina brasileira, que são: a vertente que a classifica como norma mais fixa de incompetência tributária; e a vertente que a considera uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

A primeira delas, Roque Antonio Carraza, vincula as imunidades ao exercício da competência tributária, a qual pode ser conceituada, em poucas palavras, como a faculdade que as pessoas políticas têm para criar, *in abstracto*, tributos.

Para estes doutrinadores, as regras de imunidade tributária vêm demonstrando, em sentido negativo, o local reservado à tributação, apontando os limites materiais e formais da atividade legislativa tributária. É o que dizem Paulo de Barros Carvalho(2011, p.236.) e Roque Antônio Carrazza(2013,p.575.):

[As imunidades são] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. [...] A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.

É importante observar, estes autores entendem que as imunidades tributárias auxiliam num tipo de demonstração do local de atuação do

legislador, ou seja, da matéria tributária, quando colocadas a incompetência que os entes políticos tem para instituir tributos sobre aquilo que é imune.

As imunidades tributárias apresentam características que traçam a sua natureza e aplicação, motivo que Brasil pode ser um dos prioritários em ter a imunidade já que nenhum outro país no mundo prevê hipóteses de exoneração tributária em nível constitucional.

As normas imunes sempre vêm com sua origem na Constituição e, por isso, o seu alcance não deve ser conduzido com base apenas numa normatividade infraconstitucional, mas apenas com apoio na própria Constituição Federal de 1988, que deve ser colocada em prática de acordo com os princípios e valores que consagra na lei.

Uma grande discussão que ainda hoje se vê em meios da relação com o estado é o da doutrina e da jurisprudência diz respeito à possibilidade de as imunidades tributárias serem desconstituídas por via de emenda constitucional.

Segundo (Roque Carrazza 2013, p.814-815) diz que tal tentativa não se mostra totalmente possível, pois as imunidades são consideradas cláusulas pétreas da Constituição, somente removíveis por força do poder originário de onde veio que é o constituinte, ou seja, somente uma nova Assembleia Nacional Constituinte teria força o bastante para alterar ou revogar as situações de imunidade.

Entretanto, há posições divergentes, como a do Supremo Tribunal Federal, que enxerga como cláusulas pétreas apenas as imunidades que tem vínculos com os direitos fundamentais legais, enquanto as imunidades que tratam de questões periféricas são tratadas como normas constitucionais comuns, ou seja, não tem possibilidade de se igualar sob via da emenda constitucional, como se observa nos acórdãos abaixo:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. [...] 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária,

encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na formadoart.60,§4º,daCF/88,tornandocontroversaa possibilidade

Uma característica bem produtiva considerada importante das imunidades seria pessoas usufruir dos benefícios, sendo elas físicas ou jurídicas, uma vez que é sobre elas que recai o ônus de pagar o tributo.

Nos casos de isenção, por sua vez, o não nascimento da relação jurídica tributária também se dá por força de lei, contudo, esta lei se encontra num patamar infraconstitucional, segundo lição de (Sacha Calmon Navarro Coelho 2012, p.264):

Pelo ângulo formal das fontes, a isenção se distingue da imunidade pela *sede jurídica*. Toda previsão de imunidade radica na Constituição, embora se possa chamá-la de *isenção constitucional*. O *nomen juris* não importa. A seu turno, toda previsão de intributabilidade abaixo da Constituição é isenção, seja lei complementar ou lei ordinária o veículo de sua instituição no mundo jurídico. A isenção é não incidência legalmente qualificada (dá-se em plano infraconstitucional). A imunidade é não incidência constitucionalmente qualificada (a imunidade é ente eminentemente constitucional).

Luciano Amaro(2003, p.149), por sua vez, assevera que a diferença entre imunidade e isenção reside no fato da primeira atuar no plano da definição da competência, enquanto a segunda opera no plano do exercício da competência.

Este autor, conforme a Constituição, ver uma definição explicativa importante diantedas isenções de como não haver a incidência e suas competências legislativas, mostrando que em determinadas situações, a existência da imunidade estariam como inexistentes no rol de atribuições dos entes federativos em se tratando de matériatributária se não houvesse a o artigo 150, VI, “c”, da CF que protege e assegura instituições educacionais e assistência social sem fins lucrativos nos fundamentos legais da lei, mas que o Estado tem que fazer o seu cumprimento na prática.

Para que desapareça uma isenção, basta que se faça a revogação da lei que a concedeu. Em contrapartida, para que desapareça uma imunidade, é preciso que se modifique a Constituição.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

Nesse presente artigo até momento, alguns aspectos bastante importantes à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos foram abordados. Entretanto, ainda não se comentou sobre os conceitos de *instituição de educação* e *instituição de assistência social*, que obrigatoriamente devem ser analisados em se tratando da imunidade tributária em conformidade com os artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Constituição Federal no decorrer do contexto.

Com este dispositivo, quis o legislador constituinte contemplar no conceito de educação que esta são os ensinamentos de constante aprendizado e que todas as ações promovidas pelo poder público ou pela sociedade que envolvam atividades de formação para o crescimento pessoal e profissional, visando o desenvolvimento da cidadania. Neste particular, Ricardo Lobo Torres(1996, p. 65.) apresenta o conceito de instituição de educação, a saber: “O conceito de instituição de educação abrange assim as que se dedicam à instrução formal, como as que promovem a formação extracurricular, bem como as instituições de fins culturais”.

Nesse sentido, a educação não se restringe apenas às atividades acadêmicas como relata o autor, mas sim relata uma instrução de dedicação aos ensinamentos e também qualquer atividade direcionada ao desenvolvimento pessoal e intelectual do cidadão e a sua qualificação para o mercado de trabalho, a exemplo dos cursos profissionalizantes, dos centros de pesquisa tecnológica e científica, dos museus, das academias de letras, artes e ciência, entre outras entidades que, embora não tenham objetivos bem relativizados didaticamente, esta contribui e muito contribuem para a educação.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza leciona:

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas. É o que fazem as instituições que, sem fins lucrativos, realizam os programas de ação previstos nos acima citados dispositivos constitucionais, sem prejuízo de fomentarem a ciência e a tecnologia.

O fato de que o Estado ter o poder político em suas mãos e a lei pra assegurar a garantia dos Direitos das instituições indica que ele não consegue sozinho, pois precisa, dar o direito de todos à educação e isso se torna mais difícil e precisa da ajuda política, dos tributos e da coletividade para fazer cumprir suas garantias. Por esse motivo, impende a ele desenvolver mecanismos para incentivar a cooperação da sociedade civil no desenvolvimento intelectual das pessoas.

É por este motivo que o art. 150, VI, “c”, da CF/1988 estabelece serem imunes a impostos as instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Destaca-se, verifica-se que o conceito de instituição de educação a ser utilizado no presente estudo que é um conceito amplo, que abrange todas as entidades, privadas ou públicas, que desenvolvam atividades de ensino voltadas ao pleno desenvolvimento da cidadania e à qualificação para o mercado de trabalho, nos termos do supracitado artigo 205 da Carta de Direito.

A assistência social, por sua vez, visa atender às necessidades das comunidades marginalizadas, carentes e menos favorecidas através de projetos permanentes, procurando prevenir exclusões sociais, riscos e vulnerabilidades.

É o que fazem, por exemplo, as casas de apoio à adoção de crianças, as instituições de recuperação de usuários de drogas, os asilos, as Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAEs), as Associações Protetoras da Maternidade e Infância (APMIs), entre outras entidades que têm por finalidade a transformação social e não a mera doação de gêneros de primeira necessidade.

No que tange a respeito, o conceito de assistência social é mais amplo do que o que se apresenta na lei. É um conceito que está atrelado à noção de benefícios sociais, presente na redação do §7º do art. 195 da Constituição Federal quando se refere às entidades “benéficas” de assistência social.

Seguindo esta lógica, Roque Antonio Carrazza(2011) lembra que a assistência social, além de estar voltada às pessoas físicas, pode também ser prestada às pessoas jurídicas, gerando benefícios à sociedade.

Um exemplo concreto condizente com a fala do autor é a existência de entidades privadas sem fins lucrativos como o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), e as demais entidades do chamado Sistema “S” (SESC, SENAI, SESI, SENAC, SEST e SENAT) que, através de atividades de capacitação e de apoio aos pequenos negócios de todo o país, bem como através da realização de atividades de organização e de administração de escolas de aprendizagem comercial, contribuem para o desenvolvimento econômico e para as políticas sociais e ainda com o Estado como um todo em prol da sociedade.

Contudo, uma leitura mais aprofundada do artigo transcrito, principalmente do §4º do artigo 150 da CF, demonstra que a própria Constituição estipula um requisito para a concessão da imunidade em apreço, qual seja: a existência de correlação entre o objeto da tributação em que o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e exatas as finalidades essenciais intentadas por essas entidades.

Observa-se, desta maneira, que o objetivo manuseado pelas normas constitucionais é que fazem as referidas entidades se destinarem ao patrimônio adquirido, os proventos da prestação de serviços e a renda a ela colocada, primordialmente aos seus fins institucionais, sob pena de suspensão da imunidade tributária.

Em relação a este dispositivo, Leandro Martins de Souza(2001,p.81-82)diz que:

[...] o conteúdo encontrado no art. 150, § 4º da Constituição Federal deve ser aplicado amplamente. Isto porque o que pretende este dispositivo é justamente relacionar a fruição da imunidade com a destinação dada pela entidade ao seu patrimônio, suas rendas e

receitas advindas da prestação de serviços. Ou seja, desde que não desvirtuem da aplicação em sua atividade institucional estarão sob o manto da imunidade, de modo geral, o patrimônio das entidades de educação e assistência social, bem como suas rendas e as receitas oriundas da prestação de serviços.

Tem-se, portanto, que são imunes à tributação por meio de contribuições para o financiamento da seguridade social todas as entidades beneficentes de assistência social e as instituições de educação sem fins lucrativos que atendam às exigências estabelecidas em lei, sendo esta última por força de entendimento jurisprudencial que é o caso acima citado.

Em conclusão, o simples cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 150, § 4º da CF dá plena eficácia e total aplicabilidade aos artigos 150, VI, “c”, e 195, § 7º, da Constituição Federal, de modo que a imunidade em compreendida e citada não necessita de requerimento ou petição. Esta por sua vez, está na previsão constitucional e assim existirá a observação dos requisitos da lei, a instituição de educação e de assistência social tem, desde logo, o direito subjetivo à imunidade, oponível ao ente político que estiver em causa a assegurando-a diante da lei na CF.

4 A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO CATEGORIA DE INCENTIVO FISCAL, IMUNIDADES, E JUSTIÇA SOCIAL

Realizada as considerações necessárias à compreensão geral do regime jurídico existente para o gozo da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, em seguida, optou-se por demonstrar que esta categoria de exoneração tributária se encaixa na modalidade de incentivo fiscal, ou seja, uma vez que o Estado busca fomentar a educação e a assistência social através da sua concessão, não sendo, portanto, mais uma maneira meramente mais um apenas benefício fiscal outorgado em favor destas entidades, sem que haja uma necessária de uma fundamentação mais lógica, objetiva e racional para o tratamento discriminatório.

A fim de diferenciá-los, Betina Treiger Grubenmacher(2012) propõe uma classificação que parte da existência, ou não, de uma contrapartida por parte do

beneficiário para que ocorra a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, conforme se verifica no trecho abaixo:

Pensamos que se inserem na categoria de incentivos, as exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquota, que, buscando estimular determinadas atividades ou indivíduos, usualmente estão atreladas a uma contrapartida [...]. Quanto aos benefícios fiscais, sua concessão independe de uma contraprestação do beneficiado. São permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósitos extrafiscais, preponderantemente.

Com base no trecho transcrito, observa-se que se encaixam concretamente na categoria dos benefícios fiscais todas as formas de exoneração tributária que prescindem de contraprestação por parte do contribuinte para que haja o papel da instituição podendo usufruir dos benefícios. São verdadeiros privilégios concedidos pelo Estado a determinados sujeitos, eminentemente por razões de política fiscal, para evitar a cobrança de tributos de forma injusta e excessiva. Por outro lado, os incentivos fiscais buscam induzir uma determinada prática por parte do contribuinte através da exigência de uma contrapartida, geralmente voltada à promoção do bem comum.

É o que ocorre, por exemplo, com os incentivos fiscais concedidos baseados no Lucro que envolve a Exploração das atividades desenvolvidas por indústrias situadas nas regiões da Superintendência de Desenvolvimento do Amazonas (SUDAM) e da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Nesses casos, o Poder Público, com vistas ao desenvolvimento econômico das regiões Norte e Nordeste, concede incentivos fiscais, como a redução do Imposto de Renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração, para as empresas que fizerem investimentos voltados à instalação de indústrias nessas regiões (base legal: art. 19, Decreto Lei nº 1.598/77 e art. 69 da Lei nº 12.715/2012).

Para fins de identificação de uma exoneração tributária como sendo um incentivo ou um benefício fiscal, Betina Grupenmacher (2012) propõe um método

que envolve, num primeiro momento, a análise da exposição de motivos do diploma legislativo que concede a respectiva exoneração fiscal e, num segundo momento, o uso da interpretação sistemática das normas nele contidas.

Então desse modo podemos dizer que se a partir da aplicação desse método se verificar que a intenção do legislador é de estimular determinada atividade ou categoria de pessoas através da exigência de uma contraprestação, podemos afirmar que se está diante de um incentivo fiscal. Mas ao mesmo tempo, agora se a utilização do mesmo raciocínio hermenêutico se identificar que o propósito da concessão de vantagem se dá por motivos de política fiscal, sem que do contribuinte seja exigida uma necessária contraprestação, dessa forma podemos concluir que se estará diante de um benefício fiscal que, de forma alguma, poderá ser arbitrário.

Ademais, na maioria das vezes, os incentivos fiscais se prestam a cumprir objetivos econômicos e sociais relevantes e importantes na coletividade, como a função regulatória da economia, ou a realização de direitos e garantias fundamentais, de modo que, também por este motivo, a sua fundamentação se torna muito mais fácil para os agentes públicos que almejam a sua instituição.

Diante desta insuficiência, o poder público precisa incentivar a participação da sociedade no auxílio à promoção do bem comum, e faz isso a partir da concessão de incentivos fiscais, como é o caso da imunidade tributária outorgada às entidades beneficentes e assistenciais. Neste particular, destacam-se as palavras de (Fernando Borges Mânica, 2005):

[...] podemos consignar, com Sílvia Faber Torres, que a imunidade ora estudada visa a 'incentivar a atividade educacional (imunidade das instituições de educação) e a fomentar a saúde e a assistência social (imunidade das instituições de assistência social)'. Afinal, tais atividades consistem em serviços que o Estado tem o dever de prestar à população – seja através de sua própria estrutura, seja através de entidades privadas (do setor público não-estatal). ²

Destaca-se a veracidade de que a imunidade tributária concedida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos consiste em

uma clara forma de incentivo fiscal, uma vez que configura uma contraprestação por parte da sociedade civil, de maneira materializada diante da prestação de atividades voltadas à educação e à assistência social sem fins lucrativos.

Como visto na introdução do presente trabalho, o Estado, em sua vertente Social, passou a ter um papel importante na redução e eliminação de alguns problemas sociais, bem como na consecução das finalidades públicas.

Uma dessas formas se dá através do emprego da chamada “extrafiscalidade”, que consiste, segundo lição de Geraldo Ataliba(1990), “no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatória, mas estimulantes ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista a realização de valores constitucionalmente consagrados.”

Em relação às imunidades, percebe-se então que podem configurar manifestações de extra fiscalidade na medida em que o Estado, por meio do cumprimento às normas imunitórias, abre mão de parte de sua arrecadação para realizar atividades que geram benefícios à sociedade, estando voltadas à redução e também na eliminação de desigualdades, carências e injustiças.

Em poucas palavras, podemos afirmar que a justiça social deve ser conceituada como a construção moral e política baseada na igualdade de direitos e na solidariedade coletiva.

Através da redação do *caput* do art. 170 da Constituição Federal, percebe-se que a ordem econômica, a valorização do trabalho humano, a livre iniciativa e a existência digna devem ser desenvolvidas para realizar a justiça social, de acordo com os seus ditames, ou seja, é a justiça social que conforma o fim da ordem econômica de assegurar a existência digna a todos da coletividade.

Em congruência, o artigo 193 do Texto Maior vincula a justiça social à ordem social. Ao tratar desta, a Constituição harmonizou os seus princípios aos da ordem econômica, na medida em que, enquanto está visa garantir que o desenvolvimento econômico se oriente para o bem-estar e a justiça sociais, aquela não os assegura instrumentalmente, mas os visa diretamente, conforme leciona Tércio Sampaio(1989)

Ferraz Jr(1989).: “os valores econômicos são valores-meio. Os sociais, valores-fim”. Assim, a ordem social tem como objetivo principal a justiça social, devendo o Estado empregar mecanismos para alcançá-la, em especial mediante emprego de recursos públicos visando o desenvolvimento da sociedade.

Então, não é apenas através somente de recursos públicos no atendimento das finalidades coletivas que se alcança o bem comum e a justiça social, mas também mediante emprego de mecanismos extrafiscais como a imunidade tributária que no caso específico é o objeto do presente estudo. Levando-se em consideração todas as ideias e conceitos trazidos até o momento, é possível afirmar que a imunidade concedida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos consiste em um instrumento empregado pelo Estado no intuito de realizar a justiça social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a escolha correta sobre a imunidade tributária das instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos fez com que a responsabilidade pela promoção da justiça social e do bem comum recaísse principalmente sobre o Estado que, por intermédio da tributação, deve arrecadar boa parte dos recursos necessários à consecução das necessidades.

Assim, à disciplina jurídica dos (artigos 150, VI, “c” da CF, e 195, §7º da CF), demonstrou-se que a primeira norma veicula a imunidade tributária no que tange aos impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, enquanto a segunda trata da imunidade (e não de isenção, a despeito da falha na redação do dispositivo) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social no que tange às contribuições para o financiamento da seguridade social.

Não obstante, as partes, tratou-se dos requisitos necessários de mecanismos por meio do estado para que a escolha da imunidade por completa seja analisada e assim seja configurada suas garantias legais, demonstrando que estão presentes na busca por melhores condições de imunidade fiscais, isenção fiscal e que a coletividade por meio do estado possa alcançar seus objetivos, que nada mais é do que suas garantias de imunidade, isenção fiscal, emprego e renda e desenvolvimento institucional com o auxílio do estado de Direito e cumprimento legal diante do Estado que os configura, representando coletividade no bem comum.

Nesse sentido a pesquisa revelou que o simples cumprimento dos requisitos dispostos dá plena eficácia e total aplicabilidade aos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º, da Constituição Federal, de modo que a imunidade em tela independe de requerimento ou petição.

A partir desta classificação, o que de fato ficou evidenciado que a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social enquadra-se na categoria de incentivo fiscal, na medida em que o Poder Público, ciente de que é incapaz de satisfazer todas as necessidades públicas, concede a imunidade tributária às instituições que o auxiliam na consecução do bem comum e tem o Direito assegurado pela Constituição mesmo que independente do poder público.

Por fim, no capítulo quatro demonstrou-se que através da imunidade ínsita nos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Constituição Federal, o Estado abre mão de parte de sua arrecadação para materializar políticas públicas de cunho econômico e social, utilizando-se da aplicação extrafiscal dos tributos para atingir diversos fins consagrados no Estatuto Supremo, tais como a educação, a saúde, o lazer, a moradia, a alimentação, o trabalho, a proteção à maternidade e à infância, entre outros direitos essenciais à própria feição do Estado brasileiro.

Não se verificou que nos elementos constitutivos das imunidades tributárias nenhum elemento que seja contraditório ao ordenamento jurídico à ordem constitucional , ou seja que enseje prejuízo irreparável às partes. Desse modo, não há óbice à sua aplicabilidade, e é um modo que se mostra adequado à autocomposição de instituições que prestam serviços ao estado e toda a sociedade, ainda que parte da sua coletividade optando pelo melhor para ambas as partes, ou mesmo para as instituições sem fins lucrativos que recai sobre elas incidências de impostos .

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 4. ed. Rio de Janeiro:

Forense, 1980.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.

Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Denominado Código Tributário Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 113.3.1967. Diário Oficial da União, de 27 de outubro de 1966 e retificado no Diário Oficial da União de 31 de outubro de 1966.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Fundações de Direito**

Privado Sem Fins Lucrativos: arts. 150, VI, “c”; 150, §4º, e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

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

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **A legitimidade na Constituição de 1988**. In: FERRAZ JR. et al. *Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1989

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações Tributarias, Incentivos e Benefícios Fiscais**. In GRUPENMACHER, Betina T. [et al]. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática.**

Belo Horizonte, MG: Forum, 2005. .

SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social.** Curitiba: Juruá, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.