



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
Campus Jacarezinho

GABRIELA BONINI PAGLIONE

**BENEFÍCIOS FISCAIS PARA AS ENTIDADES
EDUCACIONAIS: A EXTRAFISCALIDADE A
SERVIÇO DA EDUCAÇÃO**

JACAREZINHO-PR

2014

GABRIELA BONINI PAGLIONE

**BENEFÍCIOS FISCAIS PARA AS ENTIDADES
EDUCACIONAIS: A EXTRAFISCALIDADE A
SERVIÇO DA EDUCAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciência Jurídica, da Universidade Estadual do Norte do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Henrique de Souza Freitas

JACAREZINHO-PR

2014

Paglione, Gabriela Bonini
P154b Benefícios fiscais para as entidades educacionais: a extrafiscalidade a serviço da educação / Gabriela Bonini Paglione. Jacarezinho, PR: Universidade Estadual do Norte do Paraná, 2014.
135 f.

Orientador: Paulo Henrique de Souza Freitas
Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Mestrado em Ciência Jurídica, 2014.

1. Direito à educação. 2. Extrafiscalidade. 3. Benefícios fiscais. I. Paglione, Gabriela Bonini. II. Universidade Estadual do Norte do Paraná. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. III. Título.

CDD 341.396

GABRIELA BONINI PAGLIONE

**BENEFÍCIOS FISCAIS PARA AS ENTIDADES EDUCACIONAIS: A
EXTRAFISCALIDADE A SERVIÇO DA EDUCAÇÃO**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Estadual do Norte do Paraná, na área Função Política do Direito.

Banca examinadora:

Presidente: Professor Doutor Paulo Henrique de Souza Freitas

Membro: Professor Doutor Tiago Cappi Janini

Membro: Professor Doutor Ricardo Pinha Alonso

Coordenador do Curso: Professor Doutor Vladimir Brega Filho

Jacarezinho, 21 de Agosto de 2014.

Este trabalho é dedicado a todos os pesquisadores que se esforçam e abdicam diariamente para a construção de uma sociedade mais humana.

Correndo o risco de esquecer tantas pessoas que contribuíram para a realização desse sonho, seria impossível deixar de agradecer àquelas as quais considero como verdadeiros anjos.

Primeiramente, a Deus e a Nossa Senhora de Fátima, por estarem sempre comigo e guiarem meus passos, meu coração e minha mente.

Ao coordenador do Mestrado, Vladimir Brega Filho, um dos principais responsáveis pela minha formação acadêmica, por sempre acreditar e confiar na minha pesquisa, desde a iniciação científica.

Ao meu orientador, Paulo Henrique de Souza Freitas, meu mestre desde a graduação, que sempre foi muito gentil, solícito e paciente na sua orientação.

Ao meu coorientador, Renato Bernardi, não existem palavras para agradecer tamanha honra em ter aceitado meu convite. Sem ele com certeza essa pesquisa não existiria. Meus sinceros agradecimentos pela participação nesse trabalho.

Aos professores Maurício Gonçalves Saliba, Fabiana Polican Ciena, Fernando de Brito Alves, Vanessa Padilha Catossi, Luiz Fernando Kazmierczack, pela orientação acadêmica.

À amada Maria Natalina, pela humanidade, amizade, coerência, carinho e delicadeza com que sempre nos tratou.

Aos meus queridos amigos da IX Turma de Mestrado da UENP, pela parceria, tanto nas horas de alegrias quanto nas de angústias e, em especial, ao Fábio e ao Marcelo, companheiros de viagem, pelas horas de conversa, amizade e risadas.

A minha família, meus pais, Renata e Mauro, minha irmã Julia, minha avó Iracy, ao Rodrigo e a todos os meus amigos, pelo apoio emocional e por sempre entenderem a necessidade da minha ausência nesse período.

À UENP e ao Estado Paraná, por terem feito uma paulista nutrir um amor e respeito incondicional por essas instituições.

À CAPES, pelo apoio imprescindível a confecção dessa pesquisa, e às FIO – Faculdades Integradas de Ourinhos (juntamente com todos os seus profissionais e alunos), primeira instituição que com muito carinho abriu as portas da docência para uma jovem professora inexperiente.

“O planeta, com seus recursos reconhecidamente finitos, talvez seja capaz de satisfazer as necessidades do homem, mas é totalmente inadequado à satisfação de sua ganância.”

(Zygmunt Bauman)

“Temos de nos acostumar a não olhar somente para a superfície da legislação tributária e a voltar nosso olhar para os efeitos sociais dessa legislação.”

(Liam Murphy e Thomas Nagel)

A aprovação do presente trabalho não significará o endosso do conteúdo por parte do Professor Orientador, Coorientador, da Banca Examinadora, ou da Universidade Estadual do Norte do Paraná à ideologia que o fundamenta ou em que nele é exposta.

PAGLIONE, Gabriela Bonini. **Benefícios fiscais para as entidades educacionais: a extrafiscalidade a serviço da educação.** Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciência Jurídica – área de Concentração: “Teorias da Justiça e Exclusão”, linha de pesquisa: “Função Política do Direito” – da Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP: Jacarezinho, 2014.

RESUMO

O trabalho investiga a função da extrafiscalidade na promoção do direito fundamental à educação. Analisa os benefícios fiscais que são concedidos as entidades educacionais e estuda sobre os principais pontos nos quais elas apresentam dificuldades na efetivação. Para isso, pondera sobre o poder de tributar atribuído ao Estado, bem como suas limitações, ou seja, os parâmetros nos quais essa competência não poderá atuar. Fazendo uma contextualização com ordenamento jurídico estrangeiro, passa a elencar os principais incentivos que existem sobre as instituições educacionais na legislação pátria e que têm como objetivo estimular essa na promoção da educação. Congruente à essa análise, traz os principais pontos críticos dessa legislações, de maneira a demonstrar a necessidade de uma ampliação e melhoramento desses benefícios. A seguir, traz a lume a política de imunidades das instituições de educação e de assistência social relacionadas à educação, também uma forma de benefício fiscal, situada na Constituição Federal, onde explana, primeiramente, sobre a situação do Terceiro Setor no país, para após fazer uma análise doutrinária e jurisprudencial sobre a exigência da finalidade não lucrativa, bem como os demais requisitos previstos em lei. Além disso, examina sobre a dificuldade que existe hoje para essas entidades em efetivar sua garantia imunizatória, bem como a de sua certificação. Demonstra, também, a importância que a extrafiscalidade, expressa nesses benefícios fiscais, têm para a promoção do direito à educação e conclui, por fim, pela necessidade de uma Proposta de Emenda à Constituição que garanta imunidade a todas as instituições educacionais ou ao menos um avanço a passos mais largos na legislação vigente sobre o tema.

Palavras-chave: direito à educação, entidades educacionais, extrafiscalidade, benefícios fiscais.

PAGLIONE, Gabriela Bonini . **Tax benefits for educational institutions: the extrafiscality in service of education.** Dissertation submitted to the Master's Program in Legal Science - Area of Concentration : " Theories of Justice and Exclusion " , line of research : " Political Role of Law " - the State University of Northern Paraná - UENP : Jacarézinho , 2014.

ABSTRACT

The paper investigates the role of extrafiscality in promoting the fundamental right to education. Analyzes the tax benefits that are granted to educational institutions and studying on the main points on which they have difficulties in enforcement. For this, ponders the power to tax assigned to the State , as well as its limitations, in other words, the parameters in which that power can not act. Making a contextualisation about foreign law, shall list the main incentives that exist on educational institutions in the country and legislation that aim to stimulate this in promoting education. Congruent to this analysis, brings the main critical points of this legislation in order to demonstrate the need for an extension and improvement of these benefits. Then bring to light the policy immunities of education and social welfare institutions related to education, and also a form of tax relief, located in the Federal Constitution, which explains, first, about the situation of the Third Sector in the country, for after make a doctrinal and jurisprudential analysis of the demand for non-profit purposes, as well as other requirements provided by law. Furthermore, it examines about the difficulty that exists today for these entities in accomplish this right, as well as his certification. It also shows the importance that extrafiscality, expressed in these tax benefits, have to promote the right to education and concludes, finally , the need for a Proposed Amendment to the Constitution which guarantees immunity to all educational institutions, or at least a faster advance in legislation on the subject .

Keywords: right to education , educational entities , extrafiscality tax benefits .

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 ESTADO E PODER DE TRIBUTAR	15
1.1 Precedentes das exonerações tributárias.....	17
1.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar	21
1.2.1 Princípios tributários	22
1.2.2 Imunidades tributárias	26
1.3 Cidadania e direitos fundamentais com relação aos limites constitucionais ao poder de tributar	35
2 BENEFÍCIOS FISCAIS	43
2.1 Políticas educacionais internacionais	44
2.2 PROUNI: democratização do acesso às Instituições de Ensino Superior	47
2.3 IRPJ/CSLL e a tributação pelo Simples Nacional das entidades educacionais com finalidade lucrativa	57
2.4 Imposto de Renda da Pessoa física: dedução das despesas com educação	62
2.5 Demais benefícios	65
3 O TERCEIRO SETOR E AS IMUNIDADES DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO	69
3.1 As entidades do Terceiro Setor	76
3.2 A finalidade não lucrativa e os requisitos previstos em lei.....	82
3.3 A beneficência e a tributação	90
4 A EXTRAFISCALIDADE A SERVIÇO DA EDUCAÇÃO	96
4.1 A extrafiscalidade como instrumento incentivador de valores constitucionais	96
4.2 Direito Fundamental à educação e a intervenção tributária.....	102
4.3 A necessidade de regulação	109
CONSIDERAÇÕES FINAIS	121
REFERÊNCIAS	124
ANEXO	133

INTRODUÇÃO

Poucos são os estudos que unem a função do Poder de Tributar do Estado com a concretização dos Direitos Sociais.

Poder-se-ia argumentar que tal fato ocorre porque o Direito Tributário caracteriza-se como uma ciência mais objetiva, para não correr o risco de ofender a igualdade e a segurança jurídica, tendo em vista que precipuamente cuida da arrecadação de receitas.

Porém, a extrema rigidez do sistema tributário brasileiro acaba muitas vezes por minar sua possibilidade de concretizar a justiça fiscal. Ela tem como base promover a equitativa distribuição da arrecadação de receitas e do seu repasse para as políticas públicas. A justiça fiscal está congruente com a ideia de equidade, pois busca a sintonia entre a riqueza e a realidade social.

Não obstante, o Direito Tributário, principalmente por meio de sua extrafiscalidade, consegue promover direitos fundamentais, tais como o direito ao meio ambiente, à saúde e à educação.

Na educação, objeto desse trabalho, o Direito Tributário atua por meio da concessão de benefícios fiscais capazes de estimular esse direito. As imunidades, isenções, os incentivos fiscais, a concessão das deduções e das alíquotas zero são uma forma de o Poder Público incentivar, na esfera privada, a ascensão da educação.

O presente trabalho tem como escopo analisar a legislação vigente sobre o tema de maneira a comprovar ou não que a atividade tributante realmente vem cumprindo seu papel de garantir esse direito por meio da extrafiscalidade, e assim conferindo inclusão social e dignidade humana.

Para isso, no primeiro capítulo será avaliado sobre o Estado e o Poder de Tributar, fazendo uma construção histórica de suas exonerações, bem como todas as possibilidades que existem hoje no ordenamento que limitem essa atividade. Será também elencado o papel do cidadão fiscal, ou seja, aquele que fiscaliza e faz exercer os seus direitos dentro da atividade tributante e que deve exigir o cumprimento pelo Estado de seus deveres de maneira a efetivar as normas sociais e fundamentais programáticas.

No segundo capítulo, será feita uma análise dos benefícios fiscais, elencando algumas políticas educacionais internacionais, para após tratar das diversas formas que existem no ordenamento jurídico pátrio de concessão de incentivos, tais como o Programa Universidade para Todos, o Simples Nacional e a possibilidade de tributação de maneira mais benéfica e a dedução do imposto de renda de pessoas físicas.

Na tentativa de esgotar as formas legislativas de extrafiscalidade educacional, de maneira a elencar o maior número de benefícios fiscais concedidos a todas as formas de educação, também será estudada a Lei dos Royalties do Petróleo, que prevê parte de sua distribuição para a saúde e a educação, bem como a Lei Rouanet de incentivo à cultura, e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação.

O terceiro capítulo por sua vez, será destinado ao estudo da imunidade das instituições de educação e assistência social ligadas à atividades educacionais. Esse capítulo será reservado somente a essas instituições devido à sua importância para a promoção do direito à educação, bem como a grande quantidade de divergências na doutrina e na jurisprudência que circunda a própria política de imunidades e também as instituições educacionais.

Será analisado se a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal cumpre o seu papel de garantir a educação igualitária, de forma a promover esse direito social, bem como em quais casos ela poderá ser aplicada, atingindo somente a proteção à denominada educação formal ou também imunizando os centros informais, tais como bibliotecas e centros de pesquisa, clubes esportivos e recreativos e outras entidades dedicadas ao lazer.

Por fim, será demonstrada, no quarto capítulo, a importância do Direito Tributário no seu viés extrafiscal para a ascensão de valores constitucionais, como um todo, e também da educação, elencando a sua essencialidade atualmente, bem como a análise se há necessidade de maior regulação e ampliação dos benefícios já existentes.

Será utilizado o método dedutivo indutivo, além dos instrumentos de análise de jurisprudência, consulta a doutrinas e legislações vigentes e projetos de lei em andamento.

É inegável que a educação promove não somente a dignidade da pessoa humana, mas também o progresso de toda uma nação, que consegue se desenvolver de maneira sustentável se aliada a esse direito fundamental.

O que se pretende demonstrar com o presente estudo, portanto, seria o mínimo impacto orçamentário que a política extrafiscal provoca, elencando todos os benefícios fiscais concedidos, frente ao direito social que ela promove.

1 ESTADO E PODER DE TRIBUTAR

Preliminares aos estudos a respeito das limitações tributárias e dos benefícios fiscais, sobremaneira, atinentes a questões educacionais e à influência do Direito Tributário na promoção desse Direito Fundamental, procedem breves considerações concernentes ao Estado e a seu Poder de Tributar.

Posto que, nos dias contemporâneos, haja multiplicidade de conceitos – relativizados em decorrência do processo da globalização -, assegura-se o Estado se investe de Soberania.

Com efeito, na Constituição Federal, a Soberania está prevista no artigo 1º como o instituto que precede os fundamentos do Estado Democrático de Direito. Ademais, participa dos caracteres substantivos da essência que peculiarmente se define Estado, o que, inclusive, permite discriminá-lo de outras pessoas de direito público ou de organizações coletivas, uma vez que ao Estado assiste governar, impor regras e condutas a serem seguidas, observados, no entanto, os limites de sua competência.

Valério de Oliveira Mazzuoli (2002, p.171) conceitua Soberania como o “poder que detém o Estado de impor, dentro de seu território, suas decisões, o que implica editar suas leis e executá-las por si próprio. É o poder que, dentro do Estado, internamente, não encontra outro maior ou de mais alto grau”.

Decorrente da Soberania, emana o Poder de Tributar, o que corresponde a instituir cobrança de tributos. Por conseguinte, porque o Estado possa gerir a sociedade, propõem-se políticas e serviços públicos e se utiliza do Poder de Tributar que lhe é inerente, para exigir uma contraprestação, configurada no tributo

Conforme assevera Hugo de Brito Machado, o Poder de Tributar consiste em que “indivíduos, por seus representantes, *consentem* na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação” (2008, p.29, grifo do autor).

Destarte, uma vez inserido na peculiaridade da Soberania estatal, o Poder de Tributar concorre para que se possam angariar recursos para gerir a sociedade, de quem passa a exigir a cobrança de certos valores ou impor a efetivação de condutas, porque, posteriormente, possam ser tributadas.

Não obstante, como seu conceito atual no Estado Democrático de Direito difere daquele à época dos Estados Absolutistas, a Soberania apenas se faz exercer em virtude da competência que lhe foi outorgada pelo Texto Constitucional.

Da mesma forma, o Poder de Tributar não emana de um ato meramente discricionário ou arbitrário, com o intuito de adquirir receita, senão de uma relação jurídica amparada no conceito contemporâneo de liberdade: o ato da tributação demanda uma contraprestação estatal – a de administrar o Estado da maneira mais justa e igualitária possível, de sorte que se atendam satisfatoriamente aos direitos e anseios da sociedade. Ao Estado faculta-se o poder-dever de tributar. Em contrapartida, exigem-se lhe ambas as finalidades precípuas – angariar receita para sustentar a máquina administrativa e para distribuí-la posteriormente na prestação de políticas públicas.

Por meio do ingresso da receita pública, o Estado pode atingir recursos para efetivar sua atividade financeira. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2006, p.3), os fins político-econômicos do Estado apenas se financiam pelo ingresso na receita pública, constituindo a arrecadação de tributos seu item mais relevante.

O tributo consiste, pois, na expressão absoluta do Poder Tributar estatal, sobremaneira porque, por seu concurso, o Estado obtém recursos com que custeia o próprio aparelhamento, além de visar atingir a finalidade pública, ou seja, atender aos anseios da sociedade.

Esclarece Esteves:

Se entendermos que o surgimento do Estado ocorre na antiguidade, é fácil entender que a história da tributação confunde-se com a própria história do Estado. E, portanto, o tributo pode ser tido como uma das consequências do exercício do poder estatal. (ESTEVES, 2010, p.84)

A instituição desse tributo também deverá obedecer às regras previamente impostas pelo constituinte e pelo legislador, e apenas poderá ser cobrado se todos os requisitos estiverem presentes. Por outro lado, presentes embora esses requisitos, no caso de eles não estarem previstos na hipótese de desoneração, o Estado não pode se eximir da exigência de cobrança de tributo, porquanto não se constitui um ato discricionário.

Destarte, atribui-se ao Poder de Tributar, um caráter de poder-dever, na

medida em que assume ele a competência e a faculdade necessárias por que se exija o tributo, de cuja cobrança não se pode prescindir, caso assim o decida. Isso se deve ao fato de que a tributação não é exercida apenas para favorecer o Estado, senão porque o ato de arrecadação de recursos visa a um escopo eminente: o de atingir o bem comum.

Concernente à tributação, importa considerar que não se trata de concessão em benefícios do Estado, ou que seja ela uma exigência unilateral, senão que representa um instrumento de que a própria sociedade dispõe para viabilizar a manutenção da máquina pública, estruturada em consonância com os anseios da mesma sociedade (PAULSEN, 2010, p. 14).

Segundo Aliomar Baleeiro (2006, p. 125), a arrecadação de receitas apresenta fases características que, conquanto presumidamente sucessivas, podem coexistir e apresentar tipos recessivos. De acordo com o autor, essas fases são redutíveis a cinco padrões, a saber: “a) *parasitária* (extorsão parasitária contra os povos vencidos); b) *dominal* (exploração do patrimônio público); c) *regaliana* (cobrança de direitos realengos, como o pedágio, por exemplo); d) tributária; e) social.”

Assevera Valadão (2000, p. 21) que a última fase (social) acompanhou a evolução da sociedade, em que, contemporaneamente, não se considera o tributo apenas como um instrumento de arrecadação de receitas, senão também de realização da vontade das pessoas que a compõem, coordenadas pela função extrafiscal.

Resta ratificar, pois, que o Poder de Tributar reivindica da sociedade uma contraprestação, da mesma forma que, inserindo-se no contexto do Estado Democrático de Direito, uma das funções essenciais do tributo consiste em efetivar a vontade do povo.

1.1 Precedentes das exonerações tributárias

A presença do Direito e da tributação data desde as mais antigas sociedades até as mais recentes e isso se deve ao fato de a cobrança de tributos haver constituído a principal forma de arrecadação de que um Estado possa dispor, em qualquer sistema de governo.

Há relatos de que a atividade financeira já participava da Antiguidade Clássica. Aliomar Baleeiro (2006, p. 13) menciona textos de Xenofonte, datados de 430 ou 455-352 a. C., nos quais se abordam os empréstimos e rendas advindas das minas de prata de Atenas. Ademais, ainda na Grécia Antiga, Regis Fernandes de Oliveira (2006, p. 67-68) trata da “eispóra” - tributo pago pelos cidadãos como suporte aos gastos de guerras inúmeras travadas em território grego e com povos vizinhos. Cumpre registrar, por que curioso, o fato de que data 750-550 a. C. a adoção da moeda pelos cidadãos nos Estados gregos, o que lhes favoreceu a rápida acumulação de riqueza.

No primeiro período da Idade Média, durante o Feudalismo, cobravam-se os tributos de maneira truculenta e arbitrária. Denominava-se Talha o tributo que incidia sobre parte da produção; a banalidade era paga pelos servos em razão do uso das ferramentas e equipamentos pertinentes ao senhor feudal. Como forma de trabalho forçado em terras de seus senhores, sob o regime de vassalagem, a corvéia – espécie de tributo por prestação de serviço gratuito -, em determinados feudos franceses. Também se cobrava o pedágio em terras particulares, taxas para casamento, taxa sobre o sal (gabela) e o dízimo devido à Igreja.

Da mesma forma que a tributação é antiga, a sua exoneração também apresenta raízes históricas. Regina Helena Costa (2006, p. 25) remonta ao Império Romano o instituto da *immunitas*, que qualificava a liberação de certas pessoas e situações do pagamento de tributos.

No Brasil, por sua vez, num breve panorama representado por suas constituições, verifica-se um avanço contínuo, mas moroso, fazendo-se acompanhar das gradações da organização política estatal, até a Constituição de 1988 que, efetivamente, materializou a concepção de que há certos bens, valores e pessoas que devem se manter isentos à ação tributante.

Com a outorga da Constituição de 1824 surgiu a incipiente noção de capacidade contributiva e de imunidade fiscal. Cumpre enfatizar alguns incisos de seu artigo 179.

O inciso XVI do referido artigo assevera que “ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública”. De um lado, fizeram-se extintos os privilégios da nobreza, ao

passo que, de outro valorizou-se a manutenção dos “privilégios essenciais”, ou seja, de alguns benefícios que não poderiam ser supressos. Segundo a óptica de Regina Helena Costa (2006, p. 28), aí jaz o embrião das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro.

Já os incisos XXXI e XXXII asseguram exonerações de taxas específicas para que se atinja a garantia a socorros públicos e instrução primária de forma gratuita aos cidadãos.

Importante destacar que os incisos XV e XVI fazem menção, de modo sutil embora, ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, assegurando que a ninguém assiste isentar-se de contribuir para as despesas do Estado, em proporção de seus haveres, e abolindo todos os privilégios, que não fossem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública.

A Constituição de 1891, outorgada após a Proclamação da República, foi a pioneira no sentido de distribuir a competência tributária entre a União e os Estados, ao mesmo tempo em que instituiu, entre si, a imunidade recíproca, como se constata em seu artigo 10. Não obstante, omitiu-se em relação a contemplar os Municípios. Da mesma forma, no artigo 11, vetou aos Estados e à União criar impostos sobre os limites de tráfego e ao comércio interestadual, bem como inseriu a impossibilidade de subvencionar ou embaraçar cultos religiosos.

Julga Valadão (2000, p. 53) que a Constituição de 1934 ampliou o leque das limitações ao poder de tributar e inaugurou uma tendência dentro do Direito Brasileiro.

O artigo 17, por exemplo, além de trazer o princípio da legalidade (inciso VII), opôs veto à subvenção dos cultos religiosos (inciso II); à irretroatividade da lei tributária (inciso VII); à tributação de combustíveis interestaduais e intermunicipais (inciso IX), ampliando a imunidade recíproca as concessões de serviços públicos em municípios (inciso X).

Dado o momento histórico em que atravessava o Brasil à época quando foi outorgada a Carta de 1934 – sob o governo arbitrário e já ditatorial de Getúlio Vargas e de sua pretensa proposta econômica nacionalista: intervenção do Estado na exploração de minérios e o protecionismo para a indústria, o que, de fato, camuflava a xenofobia e a submissão total dos trabalhadores de iminente Estado

Novo (1937) –, pode-se depreender do teor daquela Constituição que, aliás, pouco durou, haver ocorrido um balizamento mais rigoroso das tributações, com maiores limitações, conseqüentemente.

De seu turno, a Constituição de 1937 representou um retrocesso em relação às limitações tributárias, e foi a que menos se preocupou com o tema. De seu texto consta apenas a imunidade dos templos (Costa, 2006, p. 29).

O Texto Fundamental de 1946, mais democrático, voltou a prever os princípios da legalidade, anualidade, da a imunidade recíproca, imunidade dos templos, dos partidos políticos, dos papéis destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, das instituições de educação e assistência social (artigo 31). Além disso, foi a Constituição positivou o princípio da capacidade contributiva (artigo 202).

A Emenda Constitucional 18/65, que alterou seu texto, excluiu definitivamente do ordenamento pátrio o princípio da anualidade (a emenda 7/64 havia suspenso sua eficácia), subdividindo-o em legalidade e anterioridade.

A Constituição de 1967, elaborada no Regime Militar, foi a primeira Constituição Brasileira que trouxe um Capítulo específico a respeito do Sistema Tributário (Valadão, 2000, p. 65).

No tocante às limitações ao poder de tributar, a Carta instituiu a imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens imóveis sobre direitos reais de garantia, além do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre pequenas glebas.

Por fim, a Constituição de 1988 foi a mais minudente na abordagem ao tema, inserindo diversas figuras, como as entidades sindicais de trabalhadores, as fundações de partidos políticos, e regulando outras, como a inserção de impedimento de finalidade lucrativa das instituições de educação e assistência social, de maneira a delinear, descrever e delimitar a competência tributante.

Importante considerar o entendimento de Alberto Nogueira (1999, p. 90-92), ao afirmar que, embora se hajam conservado de Constituições anteriores diversos princípios, como legalidade tributária, capacidade contributiva, seletividade, uniformidade, não discriminação, isonomia, hoje, no Estado Democrático de Direito, consolidado pela Constituição de 1988, eles assumem novo conteúdo como precioso instrumento para concretizar o Estado Democrático de Direito Tributário, abalizado pelos Direitos Humanos e Fundamentais.

Posto que a Constituição vigente seja mais delineada nesse aspecto, ainda há muitas divergências acerca do tema. Concernente ao direito à educação e à imunidade das instituições educacionais, inexistente consenso em diversos temas, o que será objeto de discussão nos próximos capítulos.

Traçado o histórico, sobremaneira a respeito das limitações ao poder de tributar, analisar-se-á, no próximo item, o poder de não tributar, ou seja, a possibilidade de se instituírem os denominados benefícios fiscais.

1.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

Todo poder, para que não seja exercido de forma arbitrária, insta a imposição de barreiras, ou limites, demarcando até onde sua competência poderá ser exercida, porquanto caso contrário, esse poder seria reflexo de atitudes e/ou posturas tirânicas, ditatoriais ou absolutistas.

A princípio, procede declarar que o Poder de Soberania estatal encontra seu limite no povo, uma vez que o Estado Democrático de Direito propõe como objetivo vital assegurar e ampliar os anseios e carências da sociedade, e não de determinados indivíduos em particular. Destarte, deve-se sempre lançar mão de utilizar-se da Soberania para atingir a necessidade pública coletiva de forma a legitimar o poder que lhe é atribuído.

Explica-se o relevo da participação popular no poder no parecer de Sundfeld:

No Estado Democrático de Direito, os indivíduos não são meros destinatários, isto é, meros sujeitos passivos do poder. São, vistos em conjunto, os verdadeiros titulares do poder político [...]O Estado não desfruta do poder da condição de dono ou senhor, mas como representante do titular, que é o povo. Os particulares, embora sofram o poder, não são mero objeto dele. (SUNDFELD, 1996, P. 101-102)

Não seria de se esperar, pois, condição diversa quando se trata da probabilidade de o Poder de Tributar esbarrar em limitações. Postula Roque Antônio Carrazza (2009, p. 162-163) que apenas a partir da gênese dos modernos Estados de Direito os direitos dos contribuintes começaram a ser garantidos de modo efetivo, o que trouxe em natural decorrência o fato de o poder de tributar se submeter a uma

série de limitações, dentre as quais o seu próprio exercício por meio de lei.

Da mesma forma, Ricardo Lobo Torres (2006, p.403-404) enfatiza uma origem histórica das limitações ao poder de tributar:

[...] extraordinária precocidade de Portugal e Espanha ao criar os mecanismos jurídicos de limitação do poder fiscal do rei (...) o Fuero Juzgo, os forais e as cortes são fontes, instrumentos e instituições iniciais de reconhecimento da liberdade, de afirmação da necessidade do consentimento das forças sociais e de limitação ao poder tributário, que já aparecem consolidado no século XII.

Ademais, limitações funcionam como balizas de orientação benéfica aos entes federados, aptos da competência tributária estabelecida pelo constituinte, de sorte que estejam cientes, obrigados e responsáveis do devido respeito a diretrizes demarcadas por aquelas mesmas limitações. Deduz-se daí que as limitações intervêm na atividade tributante do Estado, no sentido de nortear sua forma e intensidade de atuação, além de se prestarem para interferir em prol da competência tributária, apontando os preceitos negativos, desfavoráveis, ou contrários. A autoridade alguma assiste tributar sobre quaisquer matérias, não por opor veto ao respectivo exercício, senão por obstá-lo devido à insuficiência ou privação de poder para tanto.

Conquanto a tributação seja o instrumento com o qual o Estado de que possa se valer para auferir rendas, o Estado encontra na Constituição Federal não apenas os balizamentos e o campo de atuação em que a competência tributária poderá ser exercida validamente, senão também o modo por que se efetivará esse exercício.

Na Constituição Federal, preveem-se as Limitações ao Poder de Tributar na Seção II do Capítulo II, que trata do Sistema Tributário Nacional, precisamente nos artigos 150 a 152. Enquanto o artigo 150 aplica limitações que são destinadas a todos os entes federados, os artigos 151 e 152 são específicos, referindo-se à União, aos Estados e Municípios, respectivamente.

1.2.1 Princípios tributários

Os incisos I a V do artigo 150 elencam os princípios específicos que limitam o poder de tributar que, segundo Leandro Paulsen (2010, p. 83), qualificam

cláusulas fundamentais que preservam a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e liberdades públicas, constituindo-se em garantias individuais.

Impossível tratar das limitações ao poder de tributar, sem que, ao menos, se proceda a uma visão ampla a respeito dos princípios que regem o tema. Por conseguinte, importa retomar os ensinamentos de Ronald Dworkin acerca da importância normativa dos princípios: “podemos tratar os princípios jurídicos da mesma maneira que tratamos as regras jurídicas e dizer que alguns princípios possuem obrigatoriedade de lei e devem ser levados em conta por juízes e juristas que tomam decisões sobre obrigações jurídicas” (2007, p. 47).

Comunga Valadão o mesmo parecer em:

Os princípios constitucionais tributários constituem, de maneira indubitável, freios à voracidade impositiva do Estado, que tem nas receitas tributárias sua principal fonte de financiamento – e não há como não se entender esses “freios” a não ser como *limitações constitucionais ao poder de tributar*. (VALADÃO, 2000, p. 28)

Adota-se a concepção de que os princípios não sejam somente meras regras de otimização. Ao contrário, devem ser seguidos quando possíveis como instrumentos normativos contidos no ordenamento jurídico, a cuja observância se obrigam os aplicadores do Direito. Exigem-se princípios não como realização de um ideal futuro, senão como medida de concretização imediata, o que implica seu papel principal, uma vez inseridos nas normas estabelecidas na Constituição.

No campo das prerrogativas tributárias, podem-se encontrar os princípios da legalidade tributária, anterioridade, irretroatividade, isonomia, vedação ao tributo confiscatório, liberdade de tráfego e capacidade contributiva.

Proclama o artigo 150, I da Constituição Federal que se obsta aos entes federativos exigir ou aumentar tributos destituídos do amparo de lei que os estabeleça. Este artigo consagra o princípio da Legalidade da tributação.

No Direito Tributário, o princípio da Legalidade consolida os valores da segurança jurídica e justiça, em contraposição aos atos discricionários da administração pública. De acordo com Luciano Amaro (2011, p. 133-134) estes valores poderiam ser solapados, se livremente fosse permitido à administração pública decidir quando, como e de quem cobrar tributos.

Compete ao princípio da legalidade a função de informar ao contribuinte a

respeito de quais tributos ele se obriga a recolher, e, em virtude da exigência de norma instituidora, entende-se obrigatoriedade inclusive no respectivo processo de formação. Como se sabe, no Estado Democrático de Direito, o processo de formação de uma lei dispõe da participação popular.

O princípio da irretroatividade remonta ao artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal em que se declara que “lei não prejudicará o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. No tocante ao Direito Tributário, por sua vez, o artigo 150, III, a, da Constituição veta a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou.

O Princípio da Anterioridade comporta duas espécies, exigidas concomitantemente, guardadas as devidas exceções: anterioridade genérica ou anterioridade ao exercício e a anterioridade nonagesimal. A primeira espécie refere-se ao impedimento de cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, ao passo que a segunda exige o interstício de noventa dias da data em que a lei foi publicada e a sua efetiva cobrança.

O Princípio da Isonomia impede o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Depreende-se das lições de Harada (2011, p. 371), que este princípio veta o tratamento jurídico diferenciado a pessoas sujeitas aos mesmos pressupostos de fato; opondo-se a discriminações tributárias que privilegiem ou favoreçam determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

De um lado, ao instituir o Princípio da Isonomia, o constituinte visou impedir que pessoas de mesma capacidade contributiva sejam tributadas diversamente; de outro, ao garantir a isonomia, objetivou-se uma forma de promover o equilíbrio tributário entre contribuintes de poderes aquisitivos diversos.

Posto que no pretérito da história brasileira houvesse tributos com efeito de confisco, como o quinto – no período colonial, assim se denominava o imposto cobrado pelo erário português, correspondente à quinta parte do ouro, prata e diamantes extraídos do solo brasileiro -, hoje, o inciso VI veda à União, a Estados,

ao Distrito Federal e a Municípios a aplicação de tributo qualificado de confisco. Tal dispositivo é nítido ao declarar que uma tributação não deve ser onerosa o bastante de forma a exceder a capacidade contributiva do sujeito passivo na relação obrigacional tributária.

Segundo Ives Gandra Martins (1990, p. 142), quando a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento à sua necessidade substancial, gera-se o confisco. Diante disso, depreende-se que, caso o pagamento de um tributo atinja a esfera patrimonial do indivíduo, privando-o de maneira desproporcional de sua qualidade econômica, caracterizar-se-á o confisco, situação vetada no ordenamento pátrio.

Defende Julio Pinheiro Faro (2012, p.42-43) que a vedação confiscatória relaciona-se diretamente com a capacidade contributiva. Para o autor, inexiste a possibilidade de se estabelecer um limite quantitativo viável para determinar a capacidade contributiva de todos os sujeitos passivos de uma relação tributária: nada, porém, obsta “o legislador de conduzir-se equilibrada e moderadamente para que a quantificação dos tributos produza justiça tributária”.

A primeira parte do inciso V do artigo 150 da Constituição Federal desautoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de estabelecer limites ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

O dispositivo visa evitar a criação de tributos (normalmente taxas) que limitem a liberdade de locomoção das pessoas e bens. Julga Luciano Amaro (2011, p. 169) que este princípio se propõe a assegurar a liberdade de locomoção, de comércio, além do princípio federativo, mais que garantir a não discriminação de bens, sobremaneira de pessoas, porque possam transitar de uma localidade a outra.

Consagrada no artigo 145, §1º da Constituição, a capacidade contributiva visa a justiça fiscal, garantindo a cada contribuinte a tributação concordante com a sua capacidade econômica. A esse respeito, Harada entende que:

Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto. Por exemplo, seria inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas do IPTU na razão inversa do valor venal dos imóveis:

quanto menor o valor venal do imóvel maior a alíquota do imposto. (HARADA, 2011, p. 373)

Em consonância com este princípio busca-se a justiça na tributação por meio da equidade. Deve-se aferir a real capacidade contributiva de cada sujeito passivo da obrigação tributária, utilizando-se a ponderação na graduação dos tributos conforme a capacidade contributiva.

Os princípios são, de uma maneira geral, vias por que se erradicam os privilégios conferidos a pessoas, em razão do exercício de cargos ou funções. Da mesma forma, revoga-se o tratamento tributário desigual mais oneroso para uns do que para outros, armando de defesa a minoria político-econômica frente à decisão de uma elite economicamente dominante (DERZI, 2010, p. 126).

Todos eles são impedimentos e linhas limítrofes do poder estatal tributário, que somente poderá exercê-lo dentro desses parâmetros. Outra forma constitucional de também impor barreiras consubstancia-se nas imunidades tributárias.

1.2.2 Imunidades tributárias

As imunidades, por sua vez, representam uma delimitação negativa da competência tributária. Eis por que a própria Constituição, ao definir as pessoas, bens e serviços que serão tributados, já proíbe o exercício do fisco em relação a eles.

Conquanto encerrem valores, as imunidades não são princípios, mas seus próprios mecanismos de defesa, incorrendo em regras que limitam o poder de tributar do legislador infraconstitucional, para que este não prejudique os valores precípuos consagrados da Constituição, tais como o Federalismo, a liberdade religiosa, de livre associação e de expressão, dentre outras.

Estabelece Regina Helena Costa que, enquanto os princípios são diretrizes positivas, norteadoras do exercício da competência tributária, as imunidades consistem em preceitos negativos, demarcando a própria competência tributária, de maneira a impedir o seu exercício (2009, p. 36).

Dentre as diversas formas de desoneração tributária, ou seja, os modos por que o legislador atribuiu barreiras para impedir a cobrança de tributos, as imunidades são aquelas estabelecidas diretamente pela Constituição, e obstam a

que os entes federativos dotados de competência tributária exerçam esse poder sobre determinada matéria.

Nesse sentido, depreende-se que as imunidades são “a classe finita e imediatamente determinável de norma jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” (CARVALHO, 2005, p. 185).

Fundamentam-se na ideia de proteção a valores políticos, sociais, religiosos e éticos que a Constituição reputou relevantes, conferindo que não serão atingidas pelo tributo determinadas situações que demonstrem alguma especificidade relacionada a esses valores. Encontram-se de maneira concentrada no artigo 150, VI, mas existem diversas outras formas de imunidades que estão esparsas ao longo da Constituição Federal.

A imunidade das entidades políticas – denominada imunidade recíproca –, prevista na alínea a, trata do patrimônio, renda e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que não poderão ser tributados pelos demais entes. Por conseguinte, quando se atribuir a competência para tributação a um determinado ente federativo, este não poderá exigir o imposto dos demais entes, no que se referir a seu patrimônio, à renda e aos serviços.

Manifesta-se que a tributação incide sobre cinco espécies, a saber: patrimônio, renda, serviços, circulação e comércio. O veto expresso no teor da referida alínea recai apenas sobre as três primeiras, ao passo que se permite a cobrança de imposto no caso das demais espécies.

O parágrafo segundo do já supracitado artigo confere imunidade a autarquias e fundações para o patrimônio, renda e serviços; mas é possível caso seja vinculado a suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes. Face a isso, as autarquias e fundações devem cumprir um requisito a mais, ou seja, para gozar da imunidade, devem estar intrinsecamente relacionadas a sua finalidade essencial.

Por sua parte, o parágrafo terceiro expressa observação relevante a se fazer concernente a esta imunidade, uma vez que desautoriza que se submetam a ela o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a exploração de atividades

econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação, pagamento de preços/tarifas pelo usuário. Não abrange, destarte, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Tal interdição visa não ocasionar a concorrência desleal dos entes estatais com relação às pessoas jurídicas de direito privado.

Concernete à imunidade recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista, Harada (2012, p. 69) alerta a respeito do alcance e conteúdo dessa imunidade. Para o autor, ela é instituída em *ratione materiae*, e não *ratione personae*, tratando-se de uma imunidade objetiva, porquanto exonera o patrimônio, renda e serviços públicos. Por isso, “se a União desenvolver atividade industrial, por exemplo, em regime de concorrência, a imunidade recíproca deixará de subsistir”.

O Supremo Tribunal Federal, no RE 407.099/RS, reconheceu a imunidade recíproca dos serviços de correios e telégrafos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, bem como da INFRAERO (AgRg no RE 363.412/BA), caracterizadas como empresas públicas, visto que se relacionam com a atividade-fim do serviço público prestado, dentro do regime de monopólio estatal.

Não obstante, o mesmo autor (2012, p. 77) chama atenção para o fato de que essas empresas não atuam somente na prestação de serviços públicos, explorando a atividade econômica que gera lucros, como o transporte de bens em geral, ou serviços de entrega de jornais, revistas. Nesses casos, a não incidência de tributos estaria ferindo a livre concorrência. A análise casual do tipo de serviço prestado é imprescindível para determinar se essa prerrogativa não estaria ferindo outras garantias constitucionais, portanto.

Ao final do referido terceiro parágrafo, declara-se que a regra imunizante não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, uma vez que, caso contrário, o promitente comprador poderia estar livre do pagamento de qualquer imposto que recaísse sobre o imóvel. Este dispositivo visa à celebração de contratos somente para esquivar-se à tributação.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal decidiu que os entes federados não estão imunes à cobrança de taxas (RE-AgR 378.144/PR) e contribuições (RE 364.202/RS), bem como aos serviços notariais e de registro, constituindo-se atividade estatal delegada, mas exercida em caráter privado, também não imune

(ADI 3.089/DF).

As imunidades atinentes a templos de qualquer culto, por sua vez, objetivam garantir a liberdade religiosa e de crença, chegando a atingir uma finalidade essencial da sociedade, que é o direito fundamental de expressar sua religião sem qualquer embaraço. Essa imunidade é conferida a todas instituições que assistem em prol da coletividade, protegendo o direito fundamental de liberdade de crença, por meio da prestação do serviço religioso.

A quem se dota do poder de tributar poderia assistir o poder de subjugar. Imbuído do firme propósito de evitar tal condição nefasta, o constituinte protegeu de forma ampla toda a liberdade de culto e de religião, e não somente os cultos que congregam maior contingente de adeptos.

A indistinção acerca da expressão significativa da entidade religiosa, ou seja, o fato de conferir a imunidade a todas as instituições que prestam esse serviço, independente da quantidade de seguidores, é uma forma, inclusive, de garantir o princípio da igualdade. Defende Carrazza (2009, p. 761) que a Constituição assegura não apenas a liberdade de crença, senão também a igualdade entre as crenças.

De acordo com o autor, mesmo os cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade, até porque o benefício em tela é mais necessário às religiões incipientes que àquelas que, tendo grande número de fiéis, bem ou mal, sempre encontrariam meios de sobrevivência, ainda que compelidas a suportar pesada carga tributária. (2009, p. 761)

Às religiões que não atingem a seu fim transcendental, às que contrariam valores e posturas ético-morais, ou não apresentam requisitos mínimos de espiritualidade – o que vem exemplificado por Carrazza (2009, p. 761), como a hipotética fundação de uma igreja que tenha como finalidade “adorar” um grande herói do esporte, não se lhes conferirá a imunidade, mas se lhes aplicará tributação.

Ao poder público caberá analisar esses requisitos; não se trata, no entanto, de um dever da atividade tributante, porque não detém a competência necessária para realizá-la, cedendo espaço a autoridades estatais devidamente qualificadas.

Já com relação a partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social, previstos todos na alínea c, o

constituente estabeleceu algumas particularidades, que se passa a tratar.

A princípio, com relação a todas essas entidades, diz respeito somente ao patrimônio, à renda ou a serviços. Da mesma forma que na imunidade recíproca, nesta limitação também se permite a cobrança de taxas e contribuições de melhoria, bem como a cobrança dos demais impostos que não se relacionem com as espécies referidas anteriormente.

Concernente a partidos políticos e suas fundações, consagra-se o objetivo de o constituinte coroar o Estado Democrático de Direito, assegurando o pluralismo político, porquanto, em assim procedendo, impedirá que o Estado utilize seu poder de tributar como um pretexto para dominar os partidos políticos que contrariem suas concepções.

De seu lado, as entidades sindicais imunizam-se como forma de proteção ao artigo 8º da Constituição Federal, em que se garante a livre associação sindical e profissional. Não obstante, atinente a esse caso, procede enfatizar que se imunizam somente as entidades sindicais; ao passo que as entidades patronais devem recolher devidamente os seus impostos.

Como está manifestamente previsto no artigo 146, II da Constituição Federal, compete a uma lei complementar dispor os requisitos, porque instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos possam ser contempladas de imunidade.

Atualmente, os requisitos encontram-se no artigo 14 do Código Tributário Nacional: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; aplicar integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades aptos para assegurar sua exatidão.

As imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão têm como objetivo proteger diversos dispositivos relacionados à cultura e liberdade de expressão, consagrados nos incisos IV, IX e XIV do artigo 5º, bem como o direito social à educação, previsto pelo constituinte no artigo 6º.

Conforme já referido, esta imunidade tinge-se de caráter puramente objetivo: imuniza-se o livro, como um objeto, independentemente de seu conteúdo – científico, literário, didático, técnico, informativo, instrucional etc.

Pela emenda de número 75, inseriu-se recentemente na Constituição Federal a alínea e ao inciso VI do artigo 150, em que se aborda a imunidade musical, cujo objetivo é preservar fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros. Incluem-se os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Ao diminuir os custos na produção, essa imunidade pretende arrefecer o comércio ilegal de reprodução de mídia, o que se banaliza sob o nome de “pirataria”, mas, de fato, constitui deliberada infração à legislação autoral. Ademais, tal imunidade, exonerando do recolhimento de tributos a distribuição dessa mídia, presta-se a estimular o comércio e a difundir a cultura nacional. Por fim, a medida garante que a cultura musical brasileira alcance de maneira mais abrangente todas as camadas da população.

As garantias de limitação constitucional ao poder de tributar não estão contidas somente no artigo 150, de maneira que formam um rol não exaustivo. Ao longo da Constituição Federal, encontram-se diversas outras formas de imunidades, o que se passa a elencar.

Primeiramente, em diversos de seus incisos, o artigo 5º proíbe a exigência de taxas, a saber: para obtenção de certidões (inciso XXXIV); para cobrança de custas judiciais na Ação Popular (LXXIII); assistência judiciária gratuita aos comprovadamente insuficientes de recursos (LXXIV); registro civil e certidão de óbito para os reconhecidamente pobres (LXXVI); *habeas corpus* e *habeas data*; na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (LXXVII).

O artigo 149, §º, I confere imunidade às receitas decorrentes de exportação, impedindo a cobrança de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

O artigo 153, §3º, III, imuniza da incidência do IPI nas receitas decorrentes de exportação, e o §4º, II desse mesmo artigo trata da imunidade do imposto territorial rural sobre as pequenas glebas rurais, definidas em lei, exploradas por proprietário que não possua outro imóvel.

Já o artigo 155, §2º, X impede o encontro de ICMS nas exportações de

mercadorias e serviços; operações que destinam a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

O §3º deste mesmo artigo, por sua vez, dispõe a respeito da imunidade das operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País, em relação a qualquer imposto que não seja ICMS e os impostos de importação e exportação.

No que se refere ao artigo 156, §2º, estão imunes de ITBI a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Ao declarar “isentas”, o artigo 184, §5º, com efeito, visou imunizar de impostos em geral as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

O artigo 195, §7º, imunizou da contribuição para a seguridade social as entidades de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Esse seu inciso II, esse mesmo artigo declara que não incide contribuição previdenciária nos rendimentos de aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral da Previdência Social.

Por fim, resta informar que existem outros institutos diversos das imunidades, mas que também consubstanciam em impedimentos para o exercício dessa prerrogativa de impor a cobrança de tributos. Trata-se de benefícios fiscais previstos em lei ordinária ou em atos do poder executivo e que, na maioria dos casos, possuem função extrafiscal.

Os benefícios fiscais, segundo Barbosa (2012, p. 87-88), expressam o poder de não tributar em sentido estrito, em sua manifestação ativa. Para o autor, são situações em que “o legislador, de forma excepcional, desonera, total ou parcialmente, um grupo de contribuintes ou uma determinada atividade econômica em relação a um tributo já instituído, que, a se aplicar a sua regra geral, deveria

incidir sobre os mesmos”.

Fala-se da: remissão, anistia, isenção, reduções de alíquota e base de cálculo e subvenções.

No Direito Civil, entende-se por remissão o perdão da dívida por parte do credor. No Direito Tributário, ela está prevista no artigo 172 do Código Tributário Nacional, tratando-se de uma causa de extinção do crédito tributário. Relaciona-se à legalidade estrita e apenas pode ser concedida nas condições expressas em lei, ou seja, deve atender à situação econômica do sujeito passivo; ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; à diminuta importância do crédito tributário; a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; e a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Neste caso, busca-se analisar algumas situações concretas e não a proteção a direitos e princípios constitucionalmente previstos, como ocorre com as imunidades.

A anistia reveste a natureza de perdão, mas incide sobre as penalidades pecuniárias decorrentes de infrações à legislação tributária antes da constituição do crédito tributário.

Abrange exclusivamente as infrações cometidas antes da lei que a criou, mas não se aplica àquelas hipóteses previstas nos incisos I e II do artigo 180 do Código Tributário Nacional: aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo, ou por terceiro em benefício daquele; e, salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

A isenção é instituto que muito se assemelha à imunidade, porquanto é uma forma de o contribuinte liberar-se de efetuar o pagamento. Não obstante, a discriminação entre as duas espécies se estabelece pelo fato de a isenção poder ser criada por lei ordinária, ao passo que apenas do constituinte assistem instituir a imunidade.

Percebe Luciano Amaro uma segunda diferença, relacionada à definição de competência:

Basicamente, a diferença entre imunidade e isenção está em que a primeira atua no plano da definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo. (AMARO, 2010, p. 175-176)

Deduz-se que, segundo Amaro, enquanto nas imunidades há uma exceção na competência, uma delimitação negativa, extrínseca ao poder de tributar, as isenções existem no plano do exercício dessa competência, em que o legislador, ao instituir o tributo, exclui determinadas situações da sua cobrança.

Por conseguinte, enquanto a imunidade atua no desenho da competência, situação em que não se fala de relação jurídico-tributária, porquanto inexistente o fato gerador, impedido que está constitucionalmente. Ora, no caso da isenção, constitui-se o fato gerado, o que configura a relação jurídico-tributária, embora esteja legalmente inibido o lançamento do tributo.

As reduções de alíquota, por fim, devem seguir o princípio da legalidade, mas a Constituição Federal instituiu tributos em que serão exceções a essa regra, admitindo a sua redução e reestabelecimento por ato do Poder Executivo. São eles: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras (artigo 153, inciso III), bem como a Contribuição De Intervenção do Domínio Econômico relativa à importação ou comercialização do gás natural, petróleo e seus derivados e álcool combustível (artigo 177, §4º, incisos I e II).

De maneira geral, eis as limitações ao poder de tributar que se encontram no ordenamento jurídico atualmente. Dadas as suas peculiaridades, pode-se verificar claramente a natureza regulatória e extrafiscal, uma vez que visam não a arrecadação, senão promover e incentivar certos valores e situações.

1.3 Cidadania e direitos fundamentais com relação aos limites constitucionais ao poder de tributar

A princípio, anteriormente a análise sobre os benefícios fiscais em si, procede registrar que, não raras vezes, passa quase despercebido ao Direito Tributário um aspecto crucial – o da garantia dos direitos fundamentais e a sua efetivação pelo exercício da cidadania.

Sobremaneira pelo fato de lidar com valores, bens e riquezas, muitas vezes fruto de árduo trabalho do contribuinte, o Direito Tributário é um ramo objetivo e técnico, não admitindo na maioria das ocasiões uma interpretação mais extensiva por parte de seu operador. Com efeito, por visar garantir a equidade e a justiça fiscal, seu mister é verificar se hipótese se encaixa dentro da definição do fato gerador, de modo que os contribuintes se sujeitem ao ônus da tributação.

Não obstante, em todos os seus ramos, Direito encontra razão de existir para promover a Justiça. A sua própria Carta Constitucional (artigo 3º, I) estabelece que é objetivo da República Federativa do Brasil alicerçar uma sociedade livre, justa e solidária.

Ante esse pressuposto, a ação de tributar do Estado não poderia ficar sujeita estritamente a hipóteses de incidência de um fato gerador, na medida em que existem situações em que, embora ela pudesse ocorrer, valores maiores serão considerados.

Atendendo a essa exigência, certos institutos têm como alvo não a arrecadação de receita para gerir o Estado, senão promover esses valores. Trata-se das denominadas imunidades tributárias que, aliadas aos princípios e os demais benefícios fiscais, visam assegurar direitos, tais como o direito à educação, à liberdade religiosa, de maneira a construir uma sociedade mais justa e formadora de cidadãos livres e conscientes.

Há, pois, um ramo dentro do Direito Tributário que intende garantir os direitos fundamentais em que se manifesta a competência tributária, não lhe cabendo, dessa forma, adentrar campos expressamente delineados.

Partindo-se do pressuposto de que a corrente a se adotar é a de que Direitos Sociais se inserem no rol dos Direitos Fundamentais – defendida por diversos doutrinadores, entre os quais José Afonso da Silva (1999, p. 289-290) e

Ingo Sarlet (2010, p.71) – explica Regina Helena Costa (2001, p. 77) que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade. Posto que aspirando a garantir os Direitos Fundamentais, a atividade tributária não pode ir de encontro a eles.

De acordo com a autora (2001, p. 37) as imunidades são manifestações ou aplicações de um princípio, a que batiza “princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”, ou seja, os direitos e liberdades afirmados no texto constitucional devem conviver em harmonia com a atividade tributária do Estado, o que significa que não deve ela servir de óbice porque eles se efetivem. Nenhuma atividade tributante poderá intervir na esfera daqueles direitos e liberdades emanados do texto constitucional, porquanto são protegidos pelas limitações ao poder de tributar.

Imunidades das instituições de educação, por exemplo, são instituídas para que a educação alcance todas as pessoas, para a formação e cultura dos cidadãos, desenvolvendo-os plenamente e qualificando-os para o trabalho, porque se favoreçam condições iguais a todas as classes sociais. Não se trata, portanto, de um privilégio concedido a determinada entidade, como havia na Antiguidade, senão de garantia de promoção da cidadania e do direito social à educação.

O avanço das limitações ao poder de tributar, para Derzi, surgiu com o Estado Democrático de Direito:

Ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta Brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar e secularmente inspiradas pela Ciência das Finanças. Estudá-las em suas causas, funções e origens históricas somente pode ser enriquecedor para o intérprete, mas não se deve descurar de que o fio condutor é o valor jurídico, a diretriz pelo Direito. (DERZI, 2010, p. 123):

De uma maneira geral, portanto, uma vez insertas no Direito Tributário, as imunidades atuam para promover a cidadania a todos, não podendo ser consideradas apenas como privilégio individual. O que se objetiva não é beneficiar determinada pessoa ou estabelecimento, mas atingir justiça social ante da não-tributação.

O posicionamento mais cético de João Luiz Esteves (2010, p. 86) é no sentido de que, enodada de desníveis sociais relevantes “a atuação concreta no sentido de garantir a efetivação dos direitos sociais por meio da limitação do poder tributante estatal, de forma a tributar em igual proporção as diversas classes sociais, tem se mostrado insuficiente.” Para o autor, encontra-se exemplo clássico no fato de as alíquotas do Imposto de Renda se distribuírem de forma idêntica tanto a um milionário quanto a cidadão da classe média, o que lesa a capacidade contributiva.

No entanto, para que isso não ocorra, André Elali (2005, p. 33, grifo do autor) releva a função do intérprete da norma que, ao analisá-la, deve considerar prudentemente o objetivo real que o constituinte propôs à sua observância, de sorte que o Estado possa alcançar o bem coletivo. Eis, em seus próprios termos, a postura do autor:

Ao intérprete caberá o papel de analisar a relação do fenômeno impositivo com os seus objetivos, relacionados à transferência de riquezas **para o Estado atingir seus objetivos principais. Caso contrário, continuaremos a ter uma desproporção entre a tributação e a verdadeira cidadania.**

O constituinte, ao determinar as regras de incidência, ou ao impor limites à tributação, deve levar em conta a essência da sociedade e o que esta considera relevante e essencial para o seu funcionamento. A educação, a proteção dos livros e periódicos, a liberdade religiosa e a profusão da fé, as entidades de assistência social são diversos institutos que, de uma forma ou outra, garantem a dignidade humana e, para isso, devem ser protegidos da tributação.

De acordo com Regina Helena Costa: “A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos” (2001, p. 83).

Importa considerar que, conquanto o constituinte tenha reputado relevante proteger alguns valores, em muitos casos não os exonerou integralmente, porquanto deve haver ponderação de interesses. Nesse sentido, faz-se atual a teoria de Alexy (1998, p.147) a respeito da ponderação de interesses, que, de acordo com o autor, nada mais é que a proporcionalidade em sentido estrito. O sopesamento dos princípios a uma situação específica implica aplicar a devida proporção, ou seja, apor o grau qualitativo dos princípios para o caso concreto. Destarte, em certos

aspectos, o grau qualitativo de um princípio sobrepujará o de outro princípio, interesse ou direito.

Não se exoneram, por exemplo, as entidades sindicais do recolhimento das contribuições previdenciárias dos seus empregados, uma vez que, neste caso, elevou-se um valor maior a ser atendido: o do seguro social, garantindo a todos que se aposentarem a expectativa de uma existência digna.

No entanto, sempre que a cobrança de um tributo, ou a exigência de uma obrigação acessória colocar em risco a liberdade dos responsáveis tributários, ou ainda ferir alguns de seus princípios – como a capacidade contributiva, a proibição de confisco – haverá uma colisão de interesses, o que deverá ser solucionado de acordo com a razoabilidade e prevalência aos direitos fundamentais.

A interpretação teleológica da norma limitadora assume importância extrema porque não ocorra um desajuste entre a realidade social e a tributação. Faz-se necessário considerar os mecanismos principais de defesa dos direitos fundamentais:

Para que a política fiscal, ou tributária, possa adequar a imposição tributária à realidade circunstancial do país, deve-se observar diferentes fatores, analisando-se, pois, a finalidade e o modo pelo qual atingir-se-á tal objetivo. Deve o Poder Público, através de seus agentes, examinar as razões da tributação e, somente depois, definir o que fazer, num processo político, que não se pode limitar a apenas um fator, mas tem que analisar diferentes fatores. A política tributária, ou fiscal, é um mecanismo que efetivamente pode auxiliar o Governo a solucionar problemas, ou a piorá-los caso se isole da realidade do Estado. (Elali, 2005, p. 38)

A política fiscal, portanto, deve levar em consideração os direitos fundamentais consagrados na Constituição: como a dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva, a uniformidade geográfica e, em alguns casos, defendidos pelas imunidades, como ocorre com a liberdade religiosa e cultural.

Para que isso aconteça, entretanto, a fiscalização que advém do povo deve ser ininterrupta a ponto de que a cidadania ativa, o agir da sociedade façam-se presentes. O contribuinte não é apenas um sujeito passivo da atividade tributária. Assiste-lhe, pois, participar de maneira ativa fiscalizando-a.

Com o propósito de enfatizar a participação do contribuinte, Nogueira (1999, p. 61) alude à relação condominial, em que o fisco corresponderia ao síndico, o

contribuinte ao condômino e a Constituição configuraria como o “regulamento do condomínio”, para cingir todo o conjunto dos moradores.

É evidente constatar que o senso da sociedade atual é de que a tributação confronta os direitos fundamentais e agride os princípios que limitam a sua capacidade. Não obstante, inexistente da parte dos cidadãos uma participação efetiva no momento da fixação dos tributos, tampouco no de sua aplicação.

Destarte, se não existe um sistema de arrecadação que atenda à igualdade material, inegável se faz concluir que o retorno dessa arrecadação também não será feito de maneira equitativa. A resposta estatal à política de recolhimento de receitas, no momento de sua divisão, é insatisfatória ante carências verificadas na sociedade.

Resulta daí o desagrado tanto no recolhimento quanto na distribuição de receitas. Posto que haja evidência de alta carga tributária, desproporcional em relação ao retorno à sociedade, compete à autoridade tributante e a todo cidadão observar certas barreiras, contra as quais não se poderá atuar, protegidas que estão por valores mais importantes.

O contribuinte é o principal interessado na maneira de cobrança – forma, valores, datas – e no correto emprego da sua contribuição. Para que não ocorra o falha tanto no recolhimento quanto na distribuição, contribuinte deve valer-se de sua cidadania. Não se pode simplesmente culpar o Estado por suas mazelas sem nada fazer, mesmo porque, dotando-se de cidadania, todo contribuinte está legitimado para tanto.

Para isso, Nogueira defende a luta social como recurso potente na construção de uma justiça tributária:

É a lenta, sofrida e conturbada luta que se trava através dos tempos em direção à cidadania tributária, uma construção tributária, uma construção do dia a dia, incessante e interminável (NOGUEIRA, 2008, p. 58).

Posto que se trate de termo polissêmico, tomar-se-á por base a definição mais ampla de cidadania: o “direito a ter direitos” e de dispor de mecanismos para efetivá-los ou, ao menos, exigi-los:

[...] parece não se resumir à posse de direitos políticos, mas, em acepção diversa, parece galgar significado mais abrangente, nucleado na ideia, expressa por Hanna Arendt, do direito a ter direitos. Segue-se, nesse passo, que a ideia de cidadania vem

intimamente entrelaçada com a de dignidade da pessoa humana. (ARAÚJO, 2006, p. 101)

Toda a ação estatal, portanto, submete-se à fiscalização da sociedade, que, por seu turno, a exerce por meio da cidadania. Ela representa, acima de tudo, a garantia de que à sociedade assiste uma vida digna, balizada nos princípios do Estado Democrático de Direito. Congregam-na o direito à educação e cultura, a livre manifestação da fé, a higiene, moradia, alimentação, segurança, liberdade, direito de recorrer ao Poder Judiciário para satisfação de seu interesse, ademais o direito à própria vida e à existência digna. Nesse sentido:

[...] penso que a cidadania é o próprio direito à vida no sentido pleno. Trata-se de um direito que precisa ser construído coletivamente, não só em termos do atendimento às necessidades básicas, mas de acesso a todos os níveis de existência, incluindo o mais abrangente, o papel do(s) homens(s) no Universo. (COVRE, 2003, p.11)

Por óbvio, o Direito Tributário também se envolve de cidadania: longe de ser mero devedor ou pagador de impostos, o contribuinte é cidadão e, uma vez dotado de cidadania tributária, compete-lhe fazer valer os seus direitos, empenhar-se por manter suas garantias, evidenciadas, sobremaneira, nas limitações ao poder de tributar.

Ao contribuinte, não basta, entretanto, saber-se cidadão assegurado por limitações ao poder de tributar. Há que se considerar a existência dos Direitos Fundamentais. Com efeito, são eles que conferirão, por meio de seus instrumentos diversos, a legitimidade por que o contribuinte possa valer-se de sua cidadania. A título de exemplo, o cidadão contribuinte pode dispor das garantias constitucionais do devido processo legal; da ampla defesa e do contraditório; do irrestrito acesso à justiça; da possibilidade de impetração de mandado de segurança ante a ilegitimidade de certos atos, ou da propositura da Ação Popular.

Aliás, com respeito a esse último meio por que se garanta a legitimidade, consta do Texto Constitucional a manifesta menção à figura do cidadão. *In verbis*:

art.5º, LXXIII qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.

Dessa forma, se, por um lado, o cidadão se obriga a contribuir para a

arrecadação de recursos do Estado, de outro assiste-lhe o direito à transparência para se informar da aplicação legítima desses mesmo recursos, exercendo tal direito por meio da cidadania tributária.

De fato, eis aí um instituto lúdimo e potente para se determinar e fiscalizar se o poder tributário está aplicando devidamente os recursos recolhidos, ou se está atendendo aos princípios constitucionais tributários, se se respeitam as imunidades e se promovem os valores que a Constituição protegeu para validar a ação cidadã.

Denomina Hugo de Brito Machado (2012, p. 284) “consciência fiscal” como a melhor e mais perfeita expressão da cidadania no campo tributário. Com efeito, o autor atribui à vontade popular a mais relevante das formas de limitação ao poder de tributar, quanto se refere ao artigo 150, §5º, em que se declara “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

De fato, a consciência fiscal encontra razão de ser na medida em que se presta para que todos os cidadãos se sintam contribuintes conscienciosos, havendo o autor acordado com que “não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento dos tributos, mas também sobre os ombros de quem, como comprador de mercadorias ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos” (MACHADO, 2012, p. 284).

Nos tópicos seguintes, visa-se demonstrar a importância dos benefícios fiscais para que se promova o Direito à Educação. Para tanto, faz-se irrefutável e imprescindível considerar o valor da capacidade de exercer a cidadania tributária.

Os benefícios fiscais à tributação, consubstanciados sobremaneira na Imunidade das Instituições de Educação, são instrumentos de extrema valia para a proteção desse direito constitucional, para a formação da sociedade, para a criação de indivíduos livres, enfim, porque se favoreçam a todos, indistintamente, condições equitativas no mercado de trabalho.

Eis, destarte, um dos mais substantivos aspectos a considerar: a cidadania constitui, em si mesma, um Direito que tanto confere acesso à Educação quanto obriga a que ela seja fornecida à sociedade como um todo equilibrado e igualitário.

Por seu turno, e de igual forma, a cidadania tributária irá proteger, fiscalizar, manter o equilíbrio e na igualação no distribuir recursos, senão também com o

instrumento de exigência do que se fizer imprescindível e razoável, de sorte que não se obste ao cidadão o exercício desse direito fundamental.

Traçado o panorâmico a respeito das Limitações ao Poder de Tributar, no capítulo seguinte abordar-se-ão os principais benefícios fiscais concedidos em prol do Direito Fundamental à Educação.

2 BENEFÍCIOS FISCAIS

Conforme já exposto, os benefícios fiscais são incentivos concedidos a pessoas físicas ou jurídicas que cumpram determinados requisitos, o que as desobrigam de recolher tributos.

Constam ora da Constituição Federal, consubstanciados nas imunidades, ora em legislação, para caracterizar as isenções. Não obstante faculta-se ao Poder Executivo concedê-los, por meio da alteração de alíquotas. Qualquer que seja a sua forma de concessão, os benefícios fiscais detêm o predicado de estimular determinados bens ou situações.

Concernente à educação, cabe ao Governo promover ações capazes de efetivar esse direito social que, em decorrência de sua natureza programática – aliás, como ocorre com todos os demais direitos elencados no artigo 6º da Constituição Federal –, carece de ações concretas para a sua efetivação, por meio de políticas públicas.

Afirma Sousa (2010, p. 55) que a definição de políticas públicas para a Educação no Brasil emana de um modelo baseado na integração de diversos sistemas: político, econômico, jurídico. A sua concretização, portanto, não parte apenas dentro do Poder Executivo (sistema político), mas de todos os demais sistemas. Segundo o autor, essa efetivação pelos outros aparelhos surge por meio da negociação e da intermediação de interesses de diversos grupos sociais.

No Direito Tributário – inserto nesse sistema integrado –, um dos meios por que atua nas políticas públicas destinadas à Educação, faz-se representar pela extrafiscalidade, o que corresponde à imunidade, isenção e os demais benefícios fiscais.

Como é de conhecimento geral, o Estado apresenta carência desmedida de recursos para atender às demandas educacionais ou oferecer educação de qualidade. Invocar a regra do mínimo existencial não implica angariar mais recursos a curto prazo.

Para solucionar o impasse, utiliza-se do tratamento tributário diferenciado, para que as entidades educacionais possam funcionar, ao menos, da melhor forma possível, sem que se sujeitem à elevada carga tributária.

Há diversas medidas porque tanto o constituinte quanto o legislador optaram, com o propósito de não recolher receitas, objetivando, embora de uma maneira indireta, estimular a Educação.

Neste capítulo, elencar-se-ão algumas formas de benefícios fiscais elaboradas pelo Estado, no intuito de demonstrar a relevância da extrafiscalidade na promoção do direito à Educação.

2.1 Políticas educacionais internacionais

Abordar-se-ão aqui as políticas educacionais adotadas em alguns países, para demonstrar peculiaridades e divergências relativamente à educação brasileira, inclusive para considerar os aspectos principais que resultaram em políticas bem sucedidas.

Em 1947, no Japão marcado pela devastação do período pós-guerra, obrigava-se à gratuidade da educação infantil e fundamental, além de se exigir do ensino de qualidade. Essa medida foi crucial para a reconstrução da economia e da sociedade japonesas. Hoje, investe-se em pesquisas e desenvolvimento, sobremaneira em tecnologia. Segundo Domingo (2013, p.113), chega a 130 bilhões de dólares.

Particularmente com respeito a escolas, não existe a necessidade constante de concessão de benefícios e incentivos, uma vez que, em sua maioria são gratuitas, instituídas pelo Governo, mas cuja administração é descentralizada: efetiva-se por conselhos locais, mais atuando o Ministério da Educação como um coordenador.

Em 2002, de acordo com a Associação Brasil-Japão de Pesquisadores, mais de 97% dos alunos graduados no colegial júnior – equivalente ao ensino médio brasileiro – ingressam no colegial. Atente-se para o fato de que a educação colegial é opcional.

Já o Canadá, segundo Morrow (2010; p. 01), apresenta um dos sistemas educacionais mais igualitários. Mormente porque o governo canadense investe na instrução e qualificação de seus professores, financiando-as. Por outro lado, o estímulo a organizações não governamentais, de que constam e certos grupos da

sociedade, imprimiu à pesquisa científica canadense uma posição global de notoriedade e excelência.

Marca-se o Ensino Superior nos Estados Unidos, por favorecer as escolas privadas, em detrimento das públicas. Dado ao alto grau atingido pela cultura norte-americana, desenvolveu-se a tradição de que se aprimorasse nas primeiras a qualidade do ensino universitário. Tendo isso em vista, não é incomum que inúmeras famílias invistam esforços e anos de suas vidas poupando recursos, para que os filhos possam, ter acesso ao ensino superior. Inclusive, os próprios filhos adolescentes se ocupam de alguma atividade empregatícia, executando pequenos serviços, para auxiliarem seus pais nessa poupança.

Indica Marcovitch como essas instituições captam seus recursos a título de financiamento:

É claro que as anuidades não cobrem inteiramente as despesas das universidades americanas. Além de receberem vultosas doações, elas captam recursos com a emissão de títulos. Basta dizer que somente em 1996 o mercado absorveu 9,1 bilhões de dólares em títulos emitidos por universidades públicas e privadas. (...) Apontam-se como papéis bons os de Stanford, MIT ou California Institute of Technology. As universidades americanas contam com 'endowments', patrimônios rentáveis decorrentes de doações públicas e privadas. Esses mecanismos asseguram a estabilidade financeira às instituições financeiras. Em 1994, Harvard assumiu o desafio de ampliar o seu patrimônio em 1,2 bilhão de dólares. A primeira doação foi de 70,5 milhões de dólares. Um ano depois, Princeton recebeu 100 milhões de dólares de um único doador, aliás asiático. O patrimônio rentável garante autonomia. Por meio dele, a universidade assegura bolsas aos alunos carentes e àqueles que exigem condições diferenciadas de apoio. (Marcovitch, 1998, p. 123)

Conforme se verificará a seguir, o sistema educacional americano se aparta do brasileiro, sobremaneira porque, aqui, a forma de financiamento não se submete a doações, em sua maior parcela advindo de recursos do Governo e de isenções fiscais.

Por último, recente ensaio realizado pela Ação Educativa e Action Aid¹ acerca da influência do Banco Mundial na Educação da América Latina demonstrou os aportes e investimentos feitos pela organização. Especificamente, o estudo aborda o ensino primário e a assim denominada eficácia escolar, atribuindo às

¹ Pesquisa realizada pela Action Aid e Ação Educativa, nos períodos de 2005 a 2008, resultados publicados em <<http://www.acaoeducativa.org.br>>, acesso em 20/03/2014.

escolas a responsabilidade do desenvolvimento de seus alunos.

Consta do estudo um dado alarmante: o Banco Mundial não considera relevante o papel do professor em face de outras políticas educacionais. Recomenda, no entanto, em cada sala de aula quarenta alunos por professor, bem como a educação a distância.

Ainda segundo o ensaio (online), o programa de Iniciativa Via Rápida (IVR) ou *Fast-Track Initiative*, visa promover a doação a países que apresentam maior carência socioeducacional por aqueles que dispõem de mais recursos para esse fim. Não obstante, exige-se que os países assistidos cumpram metas preestabelecidas.

Atualmente, Honduras, Nicarágua e Guiana são os países donatários da América Latina contemplados no referido programa, razão por que seus respectivos benefícios e forma de financiamento serão detalhados a seguir.

Na Nicarágua (online), a soma de recursos aprovados totalizou a quantia de US\$ 65 milhões, que deve, entretanto, ser paga a juros zero no prazo de quarenta anos. Nesse país, portanto, o financiamento não foi feito por meio de doações.

Em contrapartida, uma das principais metas foi disponibilizar fundos para que fosse possível elevar a quantidade de alunos carentes de 4^a a 6^a séries. De acordo com a pesquisa, depois de recebido o primeiro montante do financiamento, foi-lhe possível incluir 70 mil crianças de 6 anos nas escolas. De 2004 a 2005, elevou-se de 200 mil para 800 mil o número de crianças que ganham uma refeição na escola. Nesse sentido,

[...] os fundos iniciais da IVR ajudaram o país a colocar 70 mil crianças de 6 anos na escola, a expandir e atualizar a estrutura de qualificação dos professores, além de ter conseguido aumentar o número de crianças que recebem uma refeição diária na escola de 200 mil em 2004 para 800 mil em 2005 (online).

A Action Aid (online) também chamou atenção para o fato de que, em Honduras, apenas 4% do PIB se destinam à educação. O programa IVR previu a possibilidade de recebimento de US\$ 78 milhões, caso cumprisse o alvo de reduzir o déficit educacional, e assegurar a denominada Meta do Milênio: garantir educação primária a todos, indistintamente, até 2015.

Outro fato interessante a enfatizar no ensaio é que Honduras possui uma dívida externa com o Fundo Monetário Internacional de aproximadamente US\$ 4,3

bilhões, representando 61% de seu PIB e 122% da receita do país. Decorrente desse fato, integrou-se a outro programa do referido órgão. Para tanto, decidiu congelar os salários dos professores, que, segundo o FMI, eram muito altos.

Ante a situação conflituosa em que se viu envolto, o país não se capacitou o bastante para gerar uma melhoria significativa no cenário da Educação, porquanto onde professores não são bem qualificados e remunerados digna e merecidamente, inexistente valor monetário suficiente com que assegurar educação de base.

Por último, para o caso da Guiana o programa prevê o envio de US\$ 45 milhões durante os anos de 2003 e 2015. Como em Honduras, seu objetivo é alcançar as Metas do Milênio e investir no ensino primário. Sua peculiaridade está na previsão da obrigatoriedade de ofertar da educação para indígenas.

Sabe-se que alguns países da América Latina se encontram ainda em muita dificuldade para promover a educação extensiva a toda sua população, embora hajam encontrado nos programas do Banco Mundial uma forma de fazer acontecer a sua efetivação.

Enfatiza-se o consenso de que, além da educação de base, faz-se imprescindível que se galgue a degraus mais elevados de ensino, ademais que não se discute da qualificação adequada dos professores e se lhes conceda remuneração conveniente.

Procede ratificar que os programas mencionados se destinam a promover o acesso à educação de ensino fundamental nos países que a eles aderiram – Honduras, Nicarágua, e Guiana – onde, a política fiscal difere da adotada no Brasil que, como se tratará a seguir, prioriza o Ensino Superior.

2.2 PROUNI: democratização do acesso às Instituições de Ensino Superior

Anteriormente à análise do assunto em epígrafe –o Programa Universidade para Todos (PROUNI) –, destinado a favorecer e, ao mesmo tempo democratizar o acesso a instituições de Ensino Superior e utilizado como benefício fiscal, convém tecer breves comentários acerca do atual ensino universitário no Brasil.

Principal norma que traça todo o norte da educação pátria é a Lei de Diretrizes Básicas (LDB), de número 9.394/96, também conhecida por Lei Darcy

Ribeiro. Em seu artigo 43 ela delimita as finalidades da educação superior. *In verbis*:

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

Da leitura do referido artigo, deduz-se que a meta essencial a atingir com relação ao ensino superior é fomentar a pesquisa tanto para estimular o conhecimento e o pensamento reflexivo, quanto para propor soluções em atendimento aos problemas sociais brasileiros.

Tal como ocorre no Japão, a LDB objetiva configurar o ensino superior não apenas como preparação para o mercado de trabalho, senão também como meio de desenvolvimento nacional.

Conforme já exposto, há uma defasagem significativa e alarmante da parte do Estado em proporcionar o ensino gratuito de qualidade para a população, o que não raro implica a elitização do ensino, exacerbada no Ensino Superior. De acordo com Eliane Ferreira Sousa (2010, p. 72), somente 11% dos jovens entre 18 e 24 anos ingressam nesse nível educacional.

Salvo raras exceções, quem ascende a essas instituições – públicas ou privadas, indiferentemente –, são alunos egressos das melhores escolas de base: no geral, escolas particulares.

Indiferentemente, se por opção espontânea ou se por necessidade ante a falta de recursos, pretende-se ingressar numa universidade pública, o resultado não varia: a concorrência avassaladora acaba selecionando exclusivamente os que frequentaram as melhores escolas – em geral, as particulares do Ensino Fundamental e Médio – foram discípulos de professores capacitados, especialistas, quem sabe, e puderam experimentar melhores oportunidades de estudos, adquirir mais conhecimento, desenvolver habilidades e competências.

De outro lado, importa considerar que a maior parte dos jovens e/ou adultos ingressos em universidades privadas incide sobre os que pertencem a classes sociais mais altas – as denominadas “elite”, porque privilegiadas – porquanto, apenas elas podem custear as mensalidades cada vez mais onerosas, sobremaneira se se optou por carreiras ou cursos mais concorridos.

Por óbvio, esse sistema gera discriminação sociocultural, uma vez que favorece condições desiguais de oportunidades para o ingresso no Ensino Superior. De fato, trata-se da chamada elitização do ensino, destinada à minoria socialmente dominante: apenas ao alcance econômico da elite social e a ela voltado. Por consequência, é ensino refinado, selado de alta qualidade ou excelência, mas dispendioso.

Imbuído do firme propósito de conter a desenfreada disparidade socioeconômica e cultural, o Governo Federal criou o PROUNI que, segundo o teor de sua própria propaganda, visa democratizar o ensino.

Instituído pela Lei 11.096, de 13 de Janeiro de 2005, sob a gestão do Ministério da Educação, regulado pelo Decreto 5.493/05 e pela Portaria do MEC 4/2006, o PROUNI destina-se à concessão de bolsas de estudo integrais ou parciais, variando de 25% e 50% da mensalidade, em instituições de ensino superior com ou sem fins lucrativos.

Não obstante, há alguns requisitos a cumprir: os alunos, beneficiários das bolsas não poderão ser portadores de diploma em curso superior, mas deverão ter cursado o ensino médio completo, em escola da rede pública, ou em instituições privadas, na condição de bolsista integral.

Ofertar-se-ão bolsas tanto a portadores de necessidades especiais quanto a professores da rede pública de ensino, os quais se destinam aos cursos de

licenciatura, normal superior e Pedagogia, no sentido de promover a formação do magistério de educação básica. Neste último aspecto, conquanto seja tímida a transição normativa do Programa, há que se salientar o fato de conceder bolsas de estudos a professores – a quem não se exige limite de renda mensal familiar –, não tanto porque se lhes permita acesso ao Ensino Superior, senão mais porque a educação de base ganhe novo vigor, estrutura mais sólida.

Com respeito aos demais alunos – candidatos a bolsa de estudos, àqueles que demonstrarem renda familiar mensal *per capita* que não exceda a um salário-mínimo e meio será concedida bolsa integral, ao passo que os candidatos que comprovarem renda não superior a três salários-mínimos poderão pleitear bolsas parciais, variando de 25% a 50% do valor das mensalidades.

Por outro lado, não se obriga que a instituição não vise a um fim lucrativo, exclusivamente. Permite-se-lhe que atue como uma empresa, auferindo lucros e fixando neles um de seus objetivos principais.

Há que se louvar essa medida, porquanto aí se vislumbra a gênese do processo de democratização: a possibilidade de empresas de educação com capital totalmente privado participarem do programa, o que, por seu turno, pode gerar maior quantidade de bolsas a dispor às classes menos favorecidas da sociedade.

No entanto, não basta que essas empresas prestem serviços educacionais como meio de se garantirem pelos benefícios ali contidos. Sua adesão ao Programa está condicionada ao cumprimento de certos requisitos. Em virtude desse fato, o PROUNI passou a ser classificado como uma forma de isenção condicionada.

Do artigo 5º da Lei 11.096/05 constam determinados requisitos, entre os quais o de que a instituição deve conceder, no mínimo, uma bolsa integral para a razão de 10,7 alunos pagantes devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior.

Dessa forma, se a instituição de Ensino Superior obtiver, por exemplo, ao final do período letivo de 2013, 1070 alunos devidamente matriculados e pagantes, porque possa aderir ao Programa, ela deverá oferecer, no ano de 2014 um total de 100 bolsas integrais a alunos que preenchem os requisitos.

Caso a instituição não queira disponibilizar as bolsas integrais da maneira conforme exposta, o §4º do supracitado artigo manifesta-se uma via alternativa. A

cada 22 estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados, poder-se-á oferecer uma bolsa integral, desde que se disponibilizem outras bolsas parciais de 50% e 25%, na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos atinja o equivalente a 8,5% da receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do Programa. Resta alertar que essa condição está coesa e coerentemente relacionada com a renda da instituição.

Uma vez cumpridos os requisitos elencados, a empresa irá assinar o Termo de Adesão, com prazo de 10 anos, renováveis por igual período, no qual deverão constar necessariamente as cláusulas contendo a proporção de bolsas de estudo oferecidas por curso, turno e unidade, bem com o percentual de bolsas de estudo destinado à implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior a portadores de deficiência, indígenas e negros.

No referido termo também poderá constar a possibilidade de permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a um quinto das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

Devidamente inserta no Programa Universidade para Todos, a instituição, durante a vigência do termo de adesão, será titular de certos benefícios fiscais. Tais incentivos consubstanciam-se na isenção de determinados tributos.

Incidindo sobre o lucro, as entidades ficarão isentas de recolher o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, bem como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 8º, incisos I e II, Lei 11.096/05).

Sobre a receita auferida, ficarão isentas da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social e da Contribuição para o Programa de Integração Social (artigo 8º, incisos III e IV, Lei 11.096/05).

Destaque-se aqui que se trata legitimamente de isenções, tanto em sua definição formal, porquanto estão previstas na legislação infraconstitucional, quanto em seu conceito material: ocorre o fato gerador, porém o legislador optou por não recolher o tributo devido, no intuito de incentivar outras situações.

Em 2011, com a Lei 12.431/11, inseriu-se o §3º no artigo 8º da Lei do PROUNI, onde se determina que essa isenção será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas, ou seja, não basta disponibilizá-las apenas; faz-se imprescindível que os alunos hajam aderido às vagas.

Em resumo, o PROUNI visa proporcionar maiores condições para as classes mais baixas da sociedade, destituídas de formação em curso superior, disponibilizando lhes bolsas via instituições de ensino que, em retorno, recebem alguns benefícios fiscais.

Trata-se de uma via de duas mãos, uma vez que, se por um lado as entidades educacionais recebem incentivos fiscais, por outro, o Governo Federal consegue efetivar uma norma programática. É esse o entendimento de Luiz Roberto Domingo:

Louvável a iniciativa para um campo tão relevante do desenvolvimento social. A intenção é boa, não se discute, pois, se um lado o Governo Federal consegue concretizar a norma programática contida na constituição, lançando mão da infraestrutura das instituições de ensino superior particulares, de outro lado as instituições contabilizam ganhos tributários com eventual ociosidade em cursos oferecidos, de modo que o programa conta com esse mérito. (DOMINGO, 2013, p. 119)

Para se ter ideia da dimensão de democratização favorecida pelo PROUNI, Eliane Ferreira Sousa (2010, p. 75) aponta que, nos três primeiros anos do programa (desde 2005, portanto), 300 mil jovens tiveram acesso a esse nível educacional, inclusive nos cursos de alta demanda, como Direito, Medicina, Odontologia e Engenharia. Ademais, cerca de 60 mil bolsistas frequentam cursos de licenciatura, em suas diversas áreas.

Frise-se que o PROUNI não se confunde com o FIES (Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior). Conquanto haja entre ambos um denominador comum – a democratização do ensino – eles possuem naturezas jurídicas diferentes. Enquanto o PROUNI se caracteriza um benefício fiscal, concedido por meio de norma isentiva de determinados tributos, o FIES é uma forma de financiamento feita pelo Governo.

Instituído pela Lei 10.260/01, em 12 de Julho de 2001 (anterior, pois, ao PROUNI), o FIES demonstra natureza contábil, e se destina à concessão de financiamento a estudantes regularmente matriculados em cursos superiores não gratuitos, com avaliação positiva nos processos conduzidos pelo Ministério da Educação.

Não é, pois, um benefício fiscal, porque, como entendem Longo e Levy (2013, p. 184), não se trata de uma “redução da carga tributária incidente, mas sim,

a obtenção de receitas (advindas da concessão de financiamento aos estudantes) por meio de título que devem ser utilizados para a quitação de tributos”.

Diferente do PROUNI, no qual para ingressar as instituições devem conceder número mínimo de bolsas, as obrigações das instituições de ensino que aderirem ao FIES estão mais relacionadas com a sua responsabilidade na fiscalização, documentação e de prestar informações ao Ministério da Educação a respeito de seus estudantes beneficiários.

Para que seja concedido, o termo de adesão é feito com o próprio estudante, e as receitas do financiamento são provenientes de dotações orçamentária consignadas ao MEC, 30% da renda líquida dos concursos de prognósticos administrados pela Caixa Econômica Federal, dentre outros, previstos no artigo 2º da Lei do FIES. Além disso, elas participam do risco dos financiamentos nos percentuais de: 30% se estiverem inadimplentes com as contribuições tributárias federais; ou, 15% caso contrário.

Constata-se que, embora seja um instrumento de natureza contábil ou financeira, o FIES também previu uma possibilidade de beneficiar tributariamente as instituições que estiverem em dia com o fisco, mais precisamente com respeito a suas contribuições tributárias federais.

Por fim, no teor do artigo 14 da Lei do PROUNI, prevê-se a prioridade na distribuição dos recursos disponíveis no FIES às instituições de direito privado que aderirem ao PROUNI, o que está a demonstrar que diferem entre si no que tange à sua essência: um revestindo-se de caráter tributário, ao passo que o outro, de financeiro.

Como se verificará em muitos casos dos benefícios, o PROUNI também é um dos benefícios fiscais que implicam excessivos encargos obrigacionais, para que resultem em isenção.

Abordando a questão, Domingo (2013, p. 119) assevera que o fato de a instituição oferecer a vaga não implica necessariamente que será ela preenchida por algum candidato, uma vez que cabe ao aluno optar por curso e turno.

Por conseguinte, embora a instituição coloque em disponibilidade a vaga exigida no Programa não significa que ela será ocupada por algum aluno e, conforme já exposto, a concessão dos benefícios fiscais será feita em proporção das

vagas efetivamente ocupadas por alunos bolsistas.

Segundo a óptica do mesmo autor (2013, p. 119), há um “prenúncio de impossibilidade material da responsabilidade da instituição de ensino pelo não atingimento das metas objetivadas pelo PROUNI”.

Consiste a referida impossibilidade material no fato de que, mesmo oferecendo as vagas da maneira que a lei prevê, ainda assim a instituição não teria direito ao seu benefício, enquanto a vaga não for ocupada por algum aluno.

Posto que, até certo ponto, se enxergue aí alguma razão, descrê-se de que haja impossibilidade material, porquanto, nesse caso, cabe à instituição disponibilizar vagas nos cursos e turnos em que já antevê que serão efetivamente ocupadas.

Recorre-se a essa medida para impedir que as instituições disponibilizem aos alunos candidatos vagas e turnos em que, de antemão, sabem que não preenchidos, por desinteresse ou qualquer outro motivo. Justifica-se o entendimento na hipótese de que, em assim procedendo, as instituições nada gastariam com aqueles alunos, tampouco garantiriam o acesso à Educação. No entanto, fariam *jus* a um benefício fiscal.

Na hipótese levantada, e em adotando tal postura, as instituições não estariam cumprindo a meta precípua do Programa – o acesso democrático do Ensino Superior, assegurando, destarte, a inclusão social.

Outro ponto importante relaciona-se com o descumprimento dos termos de adesão. O artigo 9º da Lei 11.096/05 prevê a possibilidade de aplicação de penalidades nesse caso:

Art. 9º O descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão sujeita a instituição às seguintes penalidades:

- I - restabelecimento do número de bolsas a serem oferecidas gratuitamente, que será determinado, a cada processo seletivo, sempre que a instituição descumprir o percentual estabelecido no art. 5º desta Lei e que deverá ser suficiente para manter o percentual nele estabelecido, com acréscimo de 1/5 (um quinto);
- II - desvinculação do Prouni, determinada em caso de reincidência, na hipótese de falta grave, conforme dispuser o regulamento, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

Em um primeiro momento, em caso de descumprimento das obrigações

assumidas no termo de adesão, a entidade deverá oferecer o número de bolsas conforme prevê o programa, acrescidas em 1/5, no entanto. A primeira punição, portanto, seria a de aumentar o número de bolsas já estabelecidas, para que a entidade continue a participar do Programa.

Não obstante, em caso de falta grave, na hipótese de reincidência, poderá haver a desvinculação da instituição ao PROUNI. Nesse caso, prevê o referido artigo que os alunos bolsistas não serão prejudicados, e ao Poder Público não caberá ônus algum, ou seja, a instituição deverá arcar com os custos daquele aluno, mesmo estando desligada do Programa e não mais sendo beneficiária das isenções fiscais.

O dispositivo normativo que regula a definição do que seria uma falta grave é o Decreto 5.493/05, mais precisamente no seu artigo 12, §2º:

Art. 12. §2º. Para os fins deste Decreto, considera-se falta grave:
I - o descumprimento reincidente da infração prevista no inciso I do art. 9º da Lei nº 11.096, de 2005, apurado em prévio processo administrativo;
II - instituir tratamento discriminatório entre alunos pagantes e bolsistas beneficiários do PROUNI;
III - falsear as informações prestadas no termo de adesão, de modo a reduzir indevidamente o número de bolsas integrais e parciais a serem oferecidas; e
IV - falsear as informações prestadas no termo de adesão, de modo a ampliar indevidamente o escopo dos benefícios fiscais previstos no PROUNI.

Para Domingo (2013, p. 122), estaria havendo uma inconstitucionalidade formal, pois invocando o princípio da legalidade (“não há crime sem lei anterior que o defina nem pena sem prévia cominação legal”), afirma que a descrição da penalidade também deveria estar prevista em lei, e não em um Decreto.

Dessa forma, ao descrever a conduta punitiva, não poderia fazê-lo o legislador infralegal, por meio de decreto, pois somente uma lei poderia prever o que em verdade se definiria como “falta grave”. Assim, “somente a lei pode prever que determinada conduta ensejará a aplicação de determinada pena. Somente à lei cabe construir as hipóteses de conduta passível de aplicação da pena.” (DOMINGO, 2013, o. 123).

Entende-se, entretanto, que tal medida, por se tratar de uma punição administrativa, não fere o princípio da legalidade, pois, como se sabe, a isenção não confere direito líquido e certo ao beneficiário. O próprio Código Tributário Nacional

assim prevê (grifo nosso):

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

De tal modo, ainda que possa ser discutível sob o ponto de vista da segurança jurídica, não resta dúvidas de que hoje em nosso ordenamento jurídico a isenção possa ser revogada de ofício, toda vez que se verifique que o beneficiário não satisfaz os requisitos necessários para sua concessão.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça também entendeu da mesma forma ao julgar o Resp 437.560/RJ

Tributário - Lançamento retroativo do imposto predial e territorial urbano - IPTU - isenção - conselho de contribuintes local - revogação posterior do benefício isencional - ausência de direito adquirido - efeitos retroativos para fins de incidência do tributo .

1. A ausência de prequestionamento e a necessidade de interpretar direito local impedem o conhecimento parcial do recurso especial.

Precedente.

2. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, preceitua a interpretação restritiva da legislação que disponha sobre outorga de isenção. Perícia técnica no prédio de propriedade da recorrente, conhecido comumente pelo nome de "Teatro Fênix", observou não possuir o mesmo as características técnicas de teatro como palco de artes cênicas, servindo, em verdade, como estúdio de gravação de novelas, programas de auditório, e afins, matéria superada, posto insindivável pelo STJ à luz da Súmula 07/STJ.

3. Decisão do Conselho de Contribuintes local, concedendo benefício revogado posteriormente. **A regra é a revogabilidade das isenções e a isenção concedida sob condição resolutiva pode ser cassada acaso verificada a ausência de preenchimento das condições exigidas à data de sua própria concessão.**

[...]

6. Deveras, a questão da eventual retroatividade do tributo resolve-se à luz dos prazos prescristivos, porquanto da conjugação dos artigos 155 c.c. 178 c.c. 179 do CTN, conclui-se que o despacho administrativo não gera direito adquirido; isto é, não apaga o crédito e, a fortiori, o faz incidir ex tunc, tal como se não tivesse sido concedida a isenção.

7. Recurso parcialmente conhecido, e nesta parte, improvido.

(REsp 437560/RJ, - Rio de Janeiro. Relator: Min. Luiz Fux,

juízo: 20/11/2003, órgão julgado: Primeira Turma, grifo nosso)

O Decreto 5.493/05 só tem como objetivo regular o que na lei do PROUNI já constava, ou seja, uma vez deixando de cumprir os requisitos do Termo de Adesão, necessários para a concessão do benefício, inegável se torna que aquela instituição não terá mais direito à isenção.

Limitar a atuação da autoridade fiscal, nesse caso, poderia atingir o sistema de arrecadação tributária, fazendo que entidades que não visem o acesso democrático de seus alunos, tenham a isenção de tributos de grande monta para o Fisco, tais como o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a Contribuição sobre Lucros Líquidos.

Além disso, importante destacar que as hipóteses mencionadas no artigo 12 do referido Decreto (falsear informações e instituir tratamento discriminatório) consubstanciam-se por si só como fatos típicos passíveis de serem punidos na esfera penal.

Conclui-se que a matéria referente ao Programa Universidade para Todos é importante no sentido de garantir o amplo acesso de alunos às Instituições com ou sem fins lucrativos, mas ainda apresenta algumas divergências para que possa ser plenamente aplicada.

2.3 IRPJ/CSLL e a tributação pelo Simples Nacional das entidades educacionais com finalidade lucrativa

Esse ponto almeja explicar sobre a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como sobre a Contribuição Social sobre Lucro Líquido daquelas empresas que possuem finalidade lucrativa (não estando contidas na garantia das Imunidades) e que não aderiram ao PROUNI (não são, portanto, beneficiárias das isenções ora referidas). Afinal, conforme já exposto, as entidades – com ou sem fins lucrativos –, que aderirem ao PROUNI ficam isentas de quatro tributos: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins; resta, assim, analisar se as instituições não aderentes ao programa possuem, ainda, alguma forma de incentivo fiscal.

Como é de conhecimento geral, as instituições de ensino particulares são administradas por entidades mantenedoras, que são pessoas jurídicas de direito

privado e visam o lucro. A esse respeito, aliás, conforme preceitua o artigo 44 do Código Civil, são pessoas jurídicas de direito privado: as associações, sociedades, fundações, organizações religiosas e os partidos políticos.

Ligadas à área educacional, as associações e fundações não possuem desígnios lucrativos, somente tendo-os as sociedades empresárias. Essas se caracterizam por serem uma “reunião de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício da atividade econômica e partilha, entre si, dos resultados” (artigo 981, Código Civil).

As sociedades empresárias têm como principal finalidade o lucro, figurando, dessa maneira, como sujeito passivo da relação jurídica tributária, referente ao Imposto sobre a Renda, prevista no artigo 153, III, da Constituição Federal, e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido, elencada no artigo 195, I.

Regulados pela Lei 9.249/95, e ainda que se comportem certas discussões, parte-se do pressuposto de que ambos os tributos possuem a mesma forma de apuração e de pagamento, tendo como fatos geradores o auferimento de renda e a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica e provento de qualquer natureza, respectivamente. Já com relação ao Imposto sobre a Renda, preceitua o artigo 153, §2º da Constituição Federal, que é dever da União instituí-lo, bem como instruí-lo pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Em linhas gerais, define-se a generalidade e a universalidade:

Na realidade, generalidade e universalidade são quase sinônimos em certo sentido: de incidir sobre a totalidade, sem distinções, onde há a necessidade de aplicação concreta do princípio de igualdade ou isonomia, no sentido de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais [...]. Na realidade, os critérios da generalidade e universalidade se resumem em duas palavras: **tudo** e **todos**; ou seja, “tudo que for renda ou proventos e todas as pessoas devem ser tributadas por este imposto”. (ICHIHARA, 2011, p. 238, grifo do autor)

A progressividade, por sua vez, consiste em uma forma de atribuir justiça fiscal, pois ela tem como objetivo aumentar os percentuais das alíquotas, na medida em que a base de cálculo aumenta, ou seja, conceder maior carga fiscal para as rendas e proventos mais altas.

Como renda e proventos de qualquer natureza, o conceito da Suprema Corte, em matéria de relatoria do Ministro Carlos Mario Velloso, segue a linha de

que

Renda e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho ou acréscimo patrimonial, que ocorrem mediante ingresso ou auferimento de algo, a título oneroso. (RE 117.887-6/SP - São Paulo relator: Min. Carlos Mario Velloso; julgamento: 23/04/1993; órgão julgador: Tribunal Pleno)

O artigo 44 do Código Tributário Nacional estabelece que a “base de cálculo do imposto é montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Essas serão, portanto, as formas de tributação em que as pessoas jurídicas estão sujeitas.

Já a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, disciplinada pela Lei 7.689/88, como todas as outras espécies desse tributo, tem como objetivo o financiamento da seguridade social, incidindo sobre a Pessoa Jurídica, e tendo como base de cálculo o lucro líquido do período de apuração antes da Provisão do Imposto de Renda, podendo sua alíquota ser de 9% ou 15%.

Em nenhum dos dois tributos, porém, encontra-se uma hipótese de concessão de incentivo fiscal exclusivamente para as entidades educacionais que tenham finalidade lucrativa.

A única possibilidade que se encontra hoje no ordenamento jurídico e que, apesar de não se configurar propriamente em um benefício fiscal – mas um tratamento diferenciado – seria a possibilidade de tributação pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES Nacional).

De adesão facultativa, o SIMPLES Nacional consiste na forma de recolhimento de determinados tributos de maneira mais facilitada, via pagamento mensal de uma guia, somente, expresso no chamado DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais (NEVES; VICECONTI, 2007, p. 26).

Com isso, existem algumas atividades educacionais, de ensino formal e livre, que estão previstas no artigo 18, §5º-B, da Lei Complementar n. 123/06, e serão tributadas de acordo com o regime benéfico do Anexo III: creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem preparatórios para concursos gerenciais e escolas livres.

Por outro lado, demonstram mais uma vez a instabilidade e a falta de rigor na tributação das entidades de educação, existem outras instituições, elencadas no §5º-D do supracitado artigo, também de ensino livre, que são tributadas de acordo com o Anexo V, esse muito mais oneroso do que o Anexo III: academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais, bem como academias de atividade físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes.

Esse tratamento diferenciado cria situações de desigualdade. A esse respeito, aponta Campos (2013, p. 151) como exemplo uma escola de língua estrangeira, com receita bruta anual de 2.3000.000,00, tributada na forma do Anexo III, tendo uma carga tributária global de 17,42%. A sua vez, uma escola de esportes, com a mesma receita, terá uma carga tributária que irá variar de 22,18% a 27,90%, ou seja, um número bem mais elevado do que no caso da escola de idiomas. Contudo, essa individualidade não se justifica, pois, se ambas fossem tributadas pela legislação ordinária, teriam a mesma carga tributária.

Apesar de duramente criticada, a ponto de Hugo de Brito Machado (2012, p. 150) afirmar que o casuísmo excessivo termina por complicar a vida daqueles que optarem pelo regime, o SIMPLES Nacional seria uma das únicas formas nas quais as prestações de serviços educacionais teriam alguma diferenciação no recolhimento dos tributos.

Tal previsão, entretanto, é escassa diante da tamanha importância que essas entidades têm hoje para a sociedade, pois, ainda que elas possuam esse viés econômico e lucrativo, é indiscutível sua importância na sociedade brasileira, promovendo o direito fundamental à educação em que, muitas vezes, o Estado é carente em fazê-lo.

Essas entidades, portanto, deveriam ser beneficiárias de alguma redução da incidência de tributos; aliás, esse é também o entendimento de Berger e Presta:

[...] é obrigação do Estado promover a educação; e essa obrigação estatal acarreta uma responsabilidade objetiva da autoridade competente caso tal promoção não seja realizada da forma prevista no texto da Lei Maior. E, aí só nos resta perguntar: **o que poderia ser melhor para as entidades educacionais com finalidade lucrativa que prestam um bom serviço para o Brasil do que isentar ou minimizar a incidência tributária?** (BERGER; PRESTA, 2013, p. 202, grifo nosso)

Ao mesmo tempo em que o Estado não efetiva um direito fundamental,

também não dispõe de aparelhamentos necessários para que a sociedade assim o faça. Nessas condições, não concedendo o direito, ele ainda arrecada tributos das entidades que promovem e estimulam a educação.

Avulta-se, ainda por cima, que, em caso de inadimplência, o artigo 6º, §1º, da Lei 9.870/99 impede que cesse a prestação dos serviços educacionais antes do final do ano letivo, bem como proíbe a suspensão de provas escolares, retenção de documentos ou qualquer outra penalidade pedagógica. Assim, além de não proporcionar nenhum benefício fiscal para as empresas prestadoras de serviço educacional, essas ainda têm que arcar com os custos de um aluno inadimplente até o fim do ano letivo, acrescidos de suas obrigações fiscais.

Louvável o Projeto de Lei número 2636/06, de autoria do ex-deputado Clóvis Fleury, e que tinha como objetivo considerar como despesas operacionais dedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, as contribuições não compulsórias destinadas a custear até cem por cento dos estudos de seus empregados e dependentes diretos. Tal medida tinha como objetivo estimular a educação dos trabalhadores da empresa que não teriam recursos suficientes para custeá-la, caracterizando-se em atitude salutar e inclusiva, feita no interesse da empresa, mas também de toda a sociedade.

Citado projeto, porém, foi rejeitado e arquivado pela Comissão de Finanças e Tributação, em 16 de outubro de 2013, sob o argumento de que haveria uma inadequação financeira e orçamentária, pois não previa estimativa de seu impacto. Apesar do posicionamento do poder público, lamenta-se referida decisão, pois, caso sancionado tal plano, seria uma maneira de estimular que o setor econômico incentivasse a educação de seus empregados. Nesse sentido:

[...] frente à escassez de subsídios, tem-se tornado notória a necessidade de desenvolvimento de novas medidas pelo Poder Público para que se fomente a atuação empresarial em áreas estratégicas, hoje defasadas. Os benefícios fiscais empresariais são uma excelente forma de efetivar essa necessária parceria entre o público e o privado, fortalecendo a atuação de empresas em conjunto com o Estado, na tentativa de corrigir as dificuldades existentes. (MENDONÇA; ALMEIDA, 2011, p. 687)

Assim, atualmente, no ordenamento jurídico pátrio, para as empresas não optantes do Programa Universidade para Todos, inexistente uma forma diferenciada de

arrecadação e, muito menos, de abatimento dos tributos devidos, sendo a instituição que possui finalidades lucrativas sujeito passivo de todas as obrigações tributárias de uma empresa comum.

2.4 Imposto de Renda da Pessoa física: dedução das despesas com educação

No ordenamento jurídico atual, existe um rol taxativo sobre as despesas educacionais que são dedutíveis do imposto de renda da pessoa física e são reguladas pela Lei 9.250/95, mais precisamente em seu artigo 8º, II, b:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

[...]

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, [...]

Depreende-se, em tal caso, o rol *numerus clausus* nas quais as deduções com educação estão contidas. Aqui constam apenas os gastos da denominada educação formal, de ensino infantil, fundamental, médio e superior. Não sendo abrangido, portanto, o ensino livre, ou seja, aquele ministrado em outras escolas, como a de idiomas, ginástica, música, artes, dentre outras. Esse, aliás, tem sido o entendimento da Receita Federal do Brasil, em seu sítio na internet, em que os inclui como não dedutíveis por ausência de previsão legal. Veja-se:

380 – Os pagamentos de aulas de idioma estrangeiro, música, dança, natação, ginástica, dicção, corte e costura, aulas de trânsito, tênis ou pilotagem podem ser deduzidos como despesas de instrução?

Não são dedutíveis por falta de previsão legal.

Da mesma forma, o Conselho Administrativo Federal (CARF) entende que determinado benefício alcança somente a educação formal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF Exercício de 2002. DEDUÇÕES. DESPESAS COM

INSTRUÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. São dedutíveis apenas os pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino, relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolas), e de 1º, 2º e 3º graus e aos cursos de especialização ou profissionalizantes do próprio contribuinte e de seus dependentes. Não havendo comprovação das despesas declaradas, fica mantido o lançamento. [...].(Recurso Voluntário 10920.002756/2004-05. Acórdão 2102-001.997. Relator: Francisco Marconi de Oliveira. Julgamento: 18/04/2012)

De acordo com o Fisco, portanto, somente são dedutíveis no imposto de renda da pessoa física o rol que está elencado na Lei 9.250/95.

Além disso, o supracitado artigo também impõe limites monetários à dedução das despesas com educação: tudo que estiver acima daqueles limites será tributado como renda.

No que tange à educação, pressupõe-se que esse artigo se encontra excessivamente restritivo em face do direito que visa a garantir. Conforme já exposto, todas as formas de educação (formal e informal) são capazes de instruir e formar cidadãos dignos. O argumento de que, no Brasil, não é efetivada nem a educação de base não é limitador para que se possa defender também as outras formas de ensino.

Em tais disposições, defendendo a inconstitucionalidade de tributação de renda gasta com a educação do contribuinte e seus dependentes acima do limite exposto na legislação, Sergio Ricardo Ferreira Mota (2013, p. 261) pondera pelo fato de que o tributo, utilizado atualmente na sociedade como instrumento de alcance da função social, deve cumprir essa finalidade, promovendo e incentivando a educação.

De acordo com o referido autor (2013, p. 269), o limite da dedução do Imposto de Renda com as despesas educacionais é, “além de um desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, uma afronta direta ao direito à educação assegurado a todos pela Constituição”.

Com isso, como solução temporária, para evitar que a dedução de despesas alcance atitudes que condena, citando como exemplo o estudo em caríssimas universidades estrangeiras, o aludido autor propõe como solução:

a manutenção dos atuais critérios apenas para aqueles contribuintes que optem por estudar ou matricular seus dependentes em instituições de educação privada que não gozem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da CF, e isentar da tributação

aqueles contribuintes que optem por estudar ou matricular seus dependentes em instituições de educação privada sem fins lucrativos (às quais fazem jus àquela referida imunidade). (2013, p. 274)

Limitar, quantitativa e qualitativamente, a possibilidade dessa dedução, seria uma forma de não efetivar o direito à educação. Mais correto seria deduzir todas as despesas com educação, assim como é feito com as despesas relacionadas à saúde (médicos, dentistas, terapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, dentre outros), pois se tratam de dois direitos fundamentais equitativamente relevantes, dos quais o Estado não pode esquivar-se em efetivá-los.

A esse respeito, Humberto Ávila (2010, p. 379) assevera que, dos deveres de proteção da dignidade, da família e da educação, infere-se a obrigatoriedade de dedução de gastos necessários à realização mínima desses bens e valores, pois as limitações qualitativas elencadas não são passíveis de garantir esse mínimo. Para Zaher:

[...] a educação tratada como direito fundamental tem sua previsão constitucional abstrata blindada de garantias que são descumpridas e restringidas pelo legislador infraconstitucional e pelo aplicador do direito. Portanto, o tratamento do direito à educação sob o enfoque do direitos constitucional tributário, especificamente no tema da limitação às deduções possíveis do importo de renda da pessoa física, mostra-se inadequado, inconstitucional, e, ainda, contraditório, se confrontando com os próprios valores previstos na Carta Magna (2013, p. 245)

Tal matéria ainda não foi apreciada pelas Cortes Superiores, porém o Egrégio Tribunal Regional da 3ª Região já se manifestou sobre o assunto, declarando, na AC 2002.61.005067-0/SP, a inconstitucionalidade do artigo 8º, II, b, da Lei 9.250/95.

Importante destacar, também, a tentativa de alteração legislativa, com o Projeto de Lei nº 7475/10, que tramita na Câmara dos Deputados, de iniciativa do deputado José Chaves e que tem como objetivo permitir ao contribuinte a dedução integral das despesas com a educação, na apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas

Ademais, apenas a título de curiosidade, outro Projeto de Lei de interesse relevante é o de nº 2607/2011, de iniciativa do deputado Felipe Bornier, que visa a conceder isenção do Imposto de Renda sobre a remuneração dos professores em exercício efetivo nas escolas da rede pública de ensino infantil, fundamental, médio

e superior. Tal medida tem como objetivo estimular a educação brasileira e incentivar o magistério público, que hoje se encontra tão defasado.

Assim, é possível, dentro da dedução do Imposto de Renda da pessoa física encontrar instrumentos eficazes e capazes de atingir o direito à educação, mas, para isso, é necessário que os projetos de lei tenham andamento e, outrossim, uma revisão nas legislações vigentes.

Conclui-se que, como diversos outros benefícios fiscais, há um excesso de burocracia e de limitações em face de um direito fundamental no qual o Estado é muito reticente em efetivar.

2.5 Demais benefícios

Neste tópico serão discutidas outras formas nas quais o Direito Tributário confere efetivação à educação. Logo, a princípio, mais voltado às linhas de financiamento à educação, tem-se o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) e a Lei dos Royalties do Petróleo.

A previsão constitucional para aplicação das receitas resultantes dos impostos na manutenção do ensino é feita da seguinte maneira: 18% para a União e 25% para os Estados, Municípios e Distrito Federal (artigo 212 da Constituição Federal). Destaque-se, porém, que a destinação dessa receita, apesar de ser alta, ainda não é capaz de assegurar educação de qualidade a todos. Por isso, foram criados diversos fundos de financiamento para a educação.

Regulado pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, o FUNDEB tem como objetivo atingir a educação de base, de maneira a estimular o desenvolvimento à educação básica pública e à valorização dos seus trabalhadores em educação. Sua fonte de receita está configurada na porcentagem de alguns impostos, definidos no artigo 3º da referida Lei, tais como imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, imposto sobre a propriedade de veículos automotores previsto, imposto sobre a propriedade territorial rural, dentre outros.

Conceituando o Fundo, Eliane Ferreira Sousa afirma que

Trata-se, no que diz respeito à educação básica, de uma expressão

da visão sistêmica da educação, ao financiar todas as suas etapas, da creche ao ensino médio, e ao reservar parcela importante dos recursos para a educação de jovens e adultos. É também a expressão de uma visão de ordenação do território e de desenvolvimento social e econômico, na medida em que a complementação da União é direcionada às regiões nas quais o investimento por aluno é inferior à média nacional. (2010, p. 66)

Conforme já exposto, a valorização do professor, e de todo profissional da área da educação, é condição primordial para que se produza um ensino de qualidade. Da mesma forma, o investimento na educação de base é capaz de transformar crianças e jovens em adultos conscientes da importância do estudo. Assim, apesar de possuir natureza contábil, o Fundo de Manutenção tem importância significativa, motivo pelo qual mereceu ser mencionado.

Igualmente, a Lei dos Royalties do Petróleo, Lei 12.858, publicada recentemente, em 09 de setembro de 2013, dispõe sobre a destinação para as áreas de educação e saúde de parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural. Tal medida tem a finalidade de cumprir a meta disposta no inciso VI do *caput* do art. 214, da Constituição Federal, ou seja, de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

Sobre esse assunto, explana Ana Carolina Ali Garcia (2013, p. 207-208, grifo da autora) que “a obrigação pecuniária exigida pela exploração de petróleo e gás natural é chamada pelo legislador ordinário de *royalties*, conceituados legalmente como sendo *compensação financeira*“. Na mesma esteira, segundo a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (online), “royalties” são

uma compensação financeira devida ao Estado Brasileiro pelas empresas que produzem petróleo e gás natural no território brasileiro: uma remuneração à sociedade pela exploração desses recursos não-renováveis. São pagamentos, entre outras participações governamentais, previstos no regime de concessão (Lei no 9.478/1997 - Lei do Petróleo), na cessão onerosa de direitos de exploração e produção à Petrobras (Lei no 12.276/2010) ou no regime de partilha da produção nas áreas do pré-sal e outras áreas estratégicas (Lei no 12.351/2010)

Tais valores incidem sobre o valor da produção e são recolhidos mensalmente pela empresa concessionária até o fim do mês seguinte ao da produção à Secretaria do Tesouro Nacional.

De acordo com a Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

aplicarão os recursos provenientes dos royalties e de participação especial no montante de 75% na área de educação e de 25% na área de saúde. Segundo dados da própria Agência (online), no mês de dezembro de 2013, estados e municípios foram beneficiários de aproximadamente R\$1 bilhão em royalties pagos pelas empresas. Com isso, são investidos quase R\$750 milhões somente em educação.

Importante destacar, ainda, que, diferente do texto original do projeto de lei que foi alterado pelo Senado Federal, a destinação desse patrimônio deverá ser encaminhada exclusivamente para escolas públicas e que, apesar de também se tratar de um benefício que possui natureza contábil, a recente lei parece prosperar no sentido de qualificar as instituições públicas educacionais.

Finalmente, de natureza flagrante sob a forma incentivo fiscal, elenca-se a Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991, denominada Lei de Incentivo à Cultura, popularmente conhecida por Lei Rouanet.

Apesar de já se ter discutido nesse capítulo sobre a educação formal, seja a básica, fundamental, média ou superior, existe outra forma de educação tão essencial quanto essas: a educação livre, ministrada em escola de idiomas, de esportes, em museus, cinemas e teatros. A Lei Rouanet visa incentivar principalmente essa forma de educação.

Referida lei faculta às pessoas físicas ou jurídicas optar em aplicar parcela de seu Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais, como sob contribuições ao Fundo Nacional da Cultura, que capta e destina recursos para o apoio de projetos artísticos e culturais.

A Lei 8.313/90, em seu artigo 18, §3º, apresenta um rol taxativo no qual as doações e patrocínios poderão ser assim aplicados:

§3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos:

- a) artes cênicas;
- b) livros de valor artístico, literário ou humanístico;
- c) música erudita ou instrumental;
- d) exposições de artes visuais;
- e) doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos;
- f) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; e
- g) preservação do patrimônio cultural material e imaterial.
- h) construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão

funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes.

Constata-se, aqui, a preocupação do legislador em incentivar a cultura e a arte, nas suas mais variadas formas, seja por meio da música, da atividade teatral, da literatura, do cinema, incentivando os contribuintes a investir em arte, podendo deduzir esse investimento de seu Imposto de Renda.

Ainda que seja duramente criticada pela sociedade artística, a Lei Rouanet é a principal forma de concessão de benefício fiscal que existe atualmente como instrumento de valorizar e impulsionar a cultura e a educação informal.

Em suma, após o detalhamento de alguns dos benefícios constantes no ordenamento jurídico pátrio para fomentar a educação, no capítulo seguinte será estudada a importância das imunidades conferidas às instituições educacionais na promoção desse direito fundamental.

3 O TERCEIRO SETOR E AS IMUNIDADES DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Passar-se-á a tratar a partir deste ponto de um dos principais benefícios fiscais que tem o condão de incentivar o direito fundamental à educação: a imunidade das instituições educacionais e entidades do terceiro setor ligadas à educação, bem como seus principais pontos divergentes na doutrina e na jurisprudência, com a finalidade de dar ampla aplicação a essa limitação ao poder de tributar.

Conforme já exposto, as imunidades são delimitações negativas da competência, ou seja, quando elas forem estabelecidas, o poder tributante não poderá instituir impostos sobre aquilo que a Constituição Federal escolheu vetar, pois, nesses casos, ela visa a proteger outros direitos e garantias do contribuinte.

Nessa situação encontra-se o direito à educação e sua respectiva imunidade. Sendo um Direito Social Fundamental, e por se tratar de uma norma programática, ele exige uma contraprestação estatal para que seja efetivado. O Estado deve, portanto, buscar meios para efetivar esses direitos sociais, pois, caso contrário, Celso Antônio Bandeira de Mello (2011, p. 10) destacou bem o risco existente: estar-se-ia tirando com uma mão o que com a outra foi dado.

O constituinte, no campo tributário e como forma de incentivo, impediu que fossem instituídos impostos sobre essa atividade, imunizando as instituições de educação de qualquer recolhimento relativo a esse tributo, estimulando, dessa forma, que empresas privadas exercessem determinada atividade de maneira mais social e inclusiva.

Quanto à sua origem, tanto pátria quanto estrangeira, Ricardo Lobo Torres afirma que as instituições educacionais que primeiro surgiram tinham o caráter religioso:

As instituições de educação sempre estiveram ligadas à religião. Em Portugal e no Brasil colônia a educação incumbia aos jesuítas. A partir das reformas de Pombal (meados do século XXVIII) é que se transferiu para o Estado, que passou a cobrar o subsídio literário para financiar lhes as despesas. [...] Em outros países a educação aparece imbricada também com o problema religioso: na Alemanha, desde o século XVI, os protestantes assumem o controle das universidades; nos Estados Unidos a proteção estatal às escolas

esbarra sempre no problema de sua confusão com os privilégios em favor dos cultos. (TORRES, 1999, p. 252)

Atualmente, no direito internacional, o autor alega que elas recebem, geralmente, a denominação de isenções. Na Alemanha, por exemplo, o termo utilizado seria *Steuerfreiheit* ou *Steuerbefreiung*, significando “liberdade diante do imposto”. Em todos os casos, todavia, sua essência (extensão, fundamento e significado) seria a mesma. Veja-se:

Em outros países a garantia aparece sob o apelido de *isenção*, posto que, como vimos, não desenvolveram a teoria das imunidades. Mas a extensão, o fundamento e o significado devem ser o mesmo que prevalece entre nós.

Na Alemanha a doutrina e a legislação sempre utilizaram o termo que literalmente significa “liberdade diante do imposto” (*Steuerfreiheit* ou *Steuerbefreiung*) mas que comumente se aplica às isenções. (TORRES, 1999, p. 253)

No Brasil, não há dúvida de que essa garantia representa uma imunidade. O constituinte assim o previu expressamente no artigo 150, VI, não podendo o legislador infraconstitucional dispor de maneira diferente.

Não se trata de uma isenção, pois não é critério nem do legislador nem da autoridade tributária decidir se aquele tributo será ou não aplicado. Uma vez preenchidos os requisitos da imunidade, ela se consubstanciará em uma garantia irrenunciável para o beneficiário.

A alínea c do supracitado artigo 150 proibiu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituíssem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de determinadas entidades, desde que essas não tivessem finalidades lucrativas e atendidos os requisitos da lei.

Mencionado dispositivo faz menção a quatro pessoas jurídicas, quais sejam: os partidos políticos, os sindicatos de empregados, as instituições de educação e as entidades de assistência social. Trata-se, portanto, de uma imunidade expressamente subjetiva, uma vez que beneficiam certas pessoas ou entes que preencham determinados requisitos, em razão de seu papel socialmente relevante ou de sua natureza jurídica (Costa, 2006, p. 126).

O constituinte buscou proteger pessoas ou entidades que, de certa forma, tivessem ligação com a promoção de valores e direitos fundamentais. Esses entes, por expressa previsão constitucional, estão fora do campo da atividade fiscal, não

possuindo, portanto, capacidade tributária, e não podendo figurar como sujeito passivo da relação jurídica tributária, desde que preenchidos os requisitos referentes à sua imunização.

Não basta, porém, revestir a qualidade de pessoas ou entidades previstas na Carta Constitucional para que sejam beneficiárias da imunidade, devendo cumprir a sua função social delineada no parágrafo quatro do mesmo artigo em que a define.

Assim, as entidades educacionais somente estarão imunes em relação aos impostos de seu patrimônio, renda e serviços quando estiverem vinculadas às finalidades essenciais, precípua à instituição. Deve-se levar em consideração o principal objetivo da fixação de uma imunidade de maneira geral, que é o de promover um valor ou um direito fundamental. Quando ocorrer um fato gerador que não esteja concretizando esse objetivo, não há motivos para a não tributação.

Discutindo sobre a natureza da exoneração tributária, Regina Helena Costa (2009, p. 56) conclui ser ela essencialmente ontológica, pois, apesar da entidade muitas vezes possuir capacidade econômica, ela não dispõe de capacidade contributiva:

[...] entendemos ser mais adequado considerar essa imunidade como de caráter ontológico, porquanto os recursos de tais entidades são consumidos integralmente na realização de suas atividades institucionais. Conquanto tais instituições possam, eventualmente, deter capacidade econômica – vale dizer, recursos suficientes para a manutenção de suas atividades, –, certamente não disporão de capacidade contributiva, traduzida na aptidão para contribuir com as despesas do Estado sem o comprometimento da riqueza necessária a subsistência. (COSTA, 2009, p. 96)

Ainda que reste incontestado o dever de cumprir a sua função social, e a relevância dessa imunidade na construção do direito à educação, ela encontra algumas dissensões que merecem ser sanadas.

Assim, a primeira delas incide na real abrangência da expressão “entidades de educação”. Muito se discute hoje sobre quais instituições receberiam em verdade essa atribuição para, então, estarem abrangidas pela não tributação. Ressalte-se que existem diversos estabelecimentos que, apesar de não ministrarem o ensino educacional convencional, têm o condão de promover a educação e a cultura, tais como àqueles que promovem a orientação nos esportes e os museus e teatros.

Da análise da Lei 9.394/96, que estabelece as diretrizes e bases da

educação nacional, depreende-se que ela, logo em seu artigo 1º, já preceituou uma definição ampla sobre a educação, afirmando que ela abrange “os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais”.

Importante salientar que tal dispositivo trouxe não somente a educação ministrada nas escolas de ensino médio, fundamental e superior, mas também diversas outras formas não convencionais que preparam o indivíduo para o exercício da cidadania e do trabalho, destacando, inclusive, a educação nas manifestações culturais, ou seja, dos museus, teatros, cinemas. Esse, aliás, deve ser o entendimento de educação: um processo capaz de formar indivíduos aptos a pensarem sobre as mais variadas ideias e não somente sobre o ensino convencional.

Acerca dessa ampla visão, Edgard Morin (p. 2003, p. 33) trabalha muito bem tal argumento ao explicar que a “cabeça bem feita” seria a junção das diversas formas de educação, sendo que, assim, o indivíduo seria preparado para responder a desafios da vida.

Grande parte da doutrina realmente entende que a norma constitucional atinge essas instituições. Nas lições de Leandro Paulsen (2010, p. 104), tem-se que elas alcançam “tanto o ensino fundamental, o ensino médio, o ensino técnico e o ensino universitário, como as pré-escolas, as escolas de idiomas, de esportes e outras quaisquer voltadas à educação”.

Essa é também a compreensão de Kfourri Junior:

[...] a instituição não compreende tão somente as escolas de ensino fundamental, médio e superior, mas deve atingir todas as instituições que contribuam para o desenvolvimento do conhecimento e do saber nas diversas áreas, promovendo a evolução humana e o desenvolvimento e crescimento do País. (KFOURI, 2012, p. 138)

Todas as instituições que comprovassem o incentivo ao conhecimento e ao saber, de forma a promover o desenvolvimento nacional, estariam abrangidas pela norma imunizante. Essa é, por sinal, a sua função teleológica: a educação é a principal forma de inclusão social, nos ramos do mercado de trabalho, da cultura do lazer. Preparar indivíduos capazes de pensar é, também, dever do Estado, e isso abrange todas as espécies de ensino e educação.

Os Tribunais Superiores igualmente já tiveram oportunidade para se manifestar nesse assunto. Para demonstrar a tamanha abrangência de referida imunidade, apresenta-se a ementa de um julgado do Supremo Tribunal Federal que foi aplicada nas denominadas empresas do “Sistema S”, mais precisamente ao SESC, referente ao ingresso cobrado em seu cinema:

SS - SESC – Cinema. Imunidade Tributária. Sendo o SESC instituição de educação e assistência social, que atende aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza de imunidade tributária prevista no artigo 19, III, c, da EC nº 1/69, mesmo na operação de serviços de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral. (RE 116.118/SP - São Paulo; relator: Min. Octavio Gallotti; julgamento: 16/03/1990; órgão julgador: Pleno)

Tem-se aqui, que o direito à educação garante duas formas de proteção. A primeira seria a intitulada proteção formal, que é aquela ministrada nas escolas e faculdades, com material didático e estrutura curricular pré-estabelecida. Já a segunda forma de proteção seria a denominada educação informal, fundada em outros centros que têm como objetivo a formação cultural e humanitária, tais como museus, teatros, bibliotecas.

O Superior Tribunal de Justiça possui julgados no sentido de que essa segunda forma de educação, analogamente, estaria inserida na imunidade educacional. Veja-se:

EMENTA: IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO INFORMAL: Concedida a isenção do imposto de importação (art2º, I, da Lei 8.032/90) a favor da Fundação Amigos do Theatro pela compra de um piano de cauda, na qualidade de entidade cultural, uma vez que inserida na expressão “entidade educacional”. Outrossim, não se pode dissociar cultura de educação. (REsp 262.590/CE, rel. Min, Eliana Calmon, j. 21.03.2002)

Ainda que a decisão aponte a isenção do imposto de importação, tem-se que é decorrente da sua imunidade constitucional, porque considera que, em decorrência de se tratar de uma entidade cultural, foi inserida na expressão entidade educacional, devido ao fato de ser impossível a separação de cultura e educação.

Outro ponto relevante que convém destacar diz respeito à incidência (ou não) do artigo 195, §7º da Constituição Federal que imuniza as entidades de assistência social das contribuições para a seguridade social, sobre as instituições de educação. Como o principal objetivo do trabalho é tentar elencar o máximo

número de benefícios fiscais que estimulariam o direito à educação, o debate sobre determinado assunto se faz primordial.

O âmago da questão está em definir o que, em verdade, seriam as entidades de assistência social e se estas estariam abrangendo as instituições educacionais.

Conforme será melhor explanado em item subsequente, as entidades educacionais podem estar abrangidas pelo Terceiro Setor e se revestirem como entidades de assistência social. E isso se deve ao fato de que, conforme bem explica Goldschmidt (2005, p. 130), “a assistência social é atinente a um escopo, de prestar auxílio ao desenvolvimento da pessoa humana, desde a sua fase inicial à final”.

Para cumprir o papel de assistência à pessoa humana, a fim de proporcioná-la condições mais favoráveis, não existe melhor caminho a não ser pela educação, capaz de incluir e desenvolver todas as gerações.

O intuito da imunidade está, assim, em estimular a beneficência, no sentido de facultar a sociedade um ambiente no qual ela possa se aprimorar de maneira justa e igualitária.

A instituição de educação carrega, em sua essência, a assistência social, pois assiste a um dos direitos fundamentais sociais expressamente previsto no artigo 6º da Constituição Federal e, por isso, entende-se que a educação não poderia estar excluída daquilo que se determinou por ser um auxílio prestado à sociedade, ou seja, uma forma de assistência social, sendo responsável pela formação moral, cultural e intelectual de jovens e crianças, e pela promoção da dignidade humana de adultos que, muitas vezes, não conseguem escrever nem mesmo o próprio nome.

Ademais, não somente a educação básica, formal, mas o estudo da música, o incentivo ao esporte, ao conhecimento de novas culturas, fazem parte da chamada assistência social.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins (2003, p. 16) leciona que “até a educação pode comportar a assistência social, na medida em que a ação é integrativa na formação de jovens para o mercado de trabalho”.

Logo, conceder essa imunidade a uma entidade de assistência social, que cuida, por exemplo, do meio ambiente, e não concedê-la a uma instituição de educação que, saliente-se, obedece aos mesmos requisitos constitucionalmente previstos, resultaria em uma completa desigualdade.

Sobre a importância da exegese extensiva do artigo 195, §7º, Ives Gandra da Silva demonstra preocupação no aproveitamento da autoridade tributária de tributos que, em verdade, não lhe pertenceriam cobrar, reduzindo a possibilidade de atuação dessas entidades:

Pessoalmente, considero que, por ser a imunidade uma vedação absoluta ao poder de tributar, sua exegese só pode ser extensiva, visto que, outorgar a faculdade, ao ente tributante – com seus permanentes problemas de caixa –, de definição do que seria o instituto, poderia transformar, em verdade, o poder regulador, em poder aproveitador, reduzindo o intuito constitucional de permitir que instituições sociais ou educacionais façam o que o governo deveria e não faz com seus tributos. (MARTINS, 2005, p. 180)

Não diferente, encontram-se na jurisprudência decisões que conferem a imunidade para as entidades beneficentes de educação:

EMENTA Seguridade social. Contribuições sociais. Entidade beneficente de educação. Imunidade tributária. 1. As entidades que prestam assistência social no campo da educação gozam da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88. 2. Precedentes desta Corte. 3. Agravo regimental não provido. (RE 491538 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, DJe-108 DIVULG 06-06-2011 PUBLIC 07-06-2011 EMENT VOL-02538-01 PP-00124)

O argumento de que o artigo 195, §7º não mencionou as entidades educacionais, restringindo somente à assistência social, seria fazer uma interpretação limitadora de uma garantia constitucional, pois, quando uma instituição se revestisse na qualidade de educadora, formal ou informal, ainda que de assistência social, não poderia ser abrangida pela imunidade.

Essa interpretação, portanto, não parece ser a mais correta, razão pela qual tem-se que as instituições de educação, tanto formais quanto informais, desde que revestidas pelos demais requisitos que serão elencados, devem estar protegidas pela norma constitucional que as isenta de contribuição social.

3.1 As entidades do Terceiro Setor

Este tópico tem como objetivo abordar as entidades do Terceiro Setor, expondo as principais características e a importância para a assistência social, mais precisamente sobre a educação.

As organizações não governamentais são de grande importância para o Estado, principalmente após a Reforma Administrativa advinda com a Emenda Constitucional 19/98, e seu modelo de desburocratização e descentralização.

Marcada pela Emenda Constitucional 19/98, a Reforma Administrativa inseriu, no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal o Princípio da Eficiência, definindo como objetivo formar um Estado mais ágil, menos burocrático, e mais voltado para o controle de efeitos do que para o controle de procedência (Costa, 2013, p. 11).

O Estado, para alcançar eficiência em suas ações, deve buscar o instrumento mais eficaz para obter determinados fins. Com esse intuito, uma das principais ferramentas encerra-se da descentralização estatal. Isso porque, em alguns casos, para atingir melhores resultados é mais apropriado realizar uma parceria com associações ou fundações privadas, que foram criadas no bojo da sociedade civil, do que o próprio Estado vir a prestar determinado serviço.

Hoje, aliás, o Poder Público, em muitos casos, não mais atua de forma direta. Como há uma certa proximidade de funções entre o Primeiro e o Terceiro Setor, o Estado promove uma política de incentivo a essas entidades, devido ao fato de elas realizarem um serviço de interesse social, beneficiando toda a coletividade e fazendo com que o governo preste serviços de maneira mais eficiente, de forma a dar atenção a outras atividades as quais considera mais precárias

Em um momento de redemocratização do Estado Brasileiro (pós CF/88) a sociedade civil é mais atuante: cada vez mais se mobilizam e criam atividades específicas que vão gerar benefícios à própria sociedade. Dessa forma, o que se tem, principalmente com a Reforma Administrativa e as políticas de gestão da atual democracia, é a busca de cooperação, de uma maior integração entre Estado e Sociedade Civil.

Para que seja possível melhor entender a sistemática do Terceiro Setor,

serão traçadas as principais características dos três setores que existem na forma de administração e gerência da sociedade. Assim, se existe um Terceiro Setor, é forçoso elencar quem seriam, também, o Primeiro e o Segundo Setor.

O Primeiro Setor é referente ao campo estatal, que realiza as atividades de Estado. É ele, portanto, que atua, de maneira primária e sem delegação, na execução dos serviços públicos, como o fornecimento de energia e gás canalizado, ou que exerce o poder de polícia. Tem-se, nesse caso, que o Primeiro Setor é o Estado, que limita as atividades em benefício da coletividade, tomando para si a responsabilidade desses serviços públicos, por se tratarem de questões essenciais à sociedade. Ressalte-se que o Estado desenvolve essas atividades típicas sob normas e princípios de Direito Público (regime jurídico de Direito Público).

O Segundo Setor, por sua vez, é a esfera representada pelo mercado, integrada por empresas, desempenhando atividades econômicas sempre voltadas à obtenção de lucro e por meio do Regime Jurídico de direito privado.

Já o Terceiro Setor compreende uma mescla do Primeiro e do Segundo, pois não se encaixa em nenhum dos dois conceitos anteriores, apesar de possuir elementos de ambos.

Nesse sentido:

No Brasil, a denominação Terceiro Setor foi utilizada para se referir às organizações formadas pelas sociedade civil que não se enquadravam nem ao Primeiro Setor, representado pelo Estado, nem ao segundo setor, representado pela entidades privadas com finalidade lucrativa (mercado). (ZEN, 2008, p. 76)

Em outras palavras: “tem-se definido uma espécie de ‘zona cinzenta’ entre o setor público e o setor privado, onde gravitam instituições e organismos sem finalidades lucrativas, cujo objetivo é contribuir na redistribuição de riquezas e na prestação de serviços públicos” (TOMÉ; BARBOSA, 2013, p. 44).

Isso se deve ao fato de que tais entidades têm como objetivo principal a união voluntária de pessoas e recursos, para atingir anseios da sociedade, contribuindo na prestação de serviços públicos, atividade tipicamente estatal, sendo que o Estado, constatando essa vantagem nas instituições do Terceiro Setor, cria políticas de incentivo a elas. Logo, tal ação nasce a partir de uma necessidade da própria coletividade em ver satisfeita a execução de processos e anseios que

consideram essenciais. Assim:

[...] é representado por organizações privadas com adjetivos públicos, ocupando pelo menos em tese uma posição intermediária que lhes permita prestar serviços de interesse social sem as limitações do Estado, nem sempre evitáveis, e as ambições do mercados muitas vezes inaceitáveis. (PAES, 2011, p. 130)

Semelhante ao Segundo Setor, o Terceiro também é representado por organizações privadas, mas sua diferença reside no fato de que este não possui fins lucrativos. Essa, a propósito, é a base das chamadas entidades do Terceiro Setor: são as “organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos” (OLIVEIRA, 2011,p. 46).

A não lucratividade é a base do Terceiro Setor, pois ele está ligado à ideia de solidariedade. Tais entidades desenvolvem atividades de interesse público, mas sem finalidade lucrativa, que geram benefícios a toda uma coletividade, seja na área da saúde, educação, assistência social, preservação do meio ambiente, dentre outras.

Além disso, nota-se, também, certa identidade entre o Terceiro Setor e o Primeiro Setor devido ao tipo de atuação. Existem, por exemplo, ações na área da saúde que serão praticadas pelo Terceiro e Primeiro Setores. A diferença entre eles se encontra no Regime Jurídico para a execução dessas atividades. Quando feitas pelo Estado, assumem o caráter de serviço público; quando pelo Terceiro Setor são, em regra, um regime privado, geralmente resultante de parceria com o Poder Público, fazendo com que este possa focar nas políticas sociais e nas diretrizes, transferindo suas ações e atividades ao Terceiro Setor.

Em termos de formas de organizações jurídicas, pode-se definir o Terceiro Setor em duas categorias básicas: associações sem fins econômicos e fundações de direito privado, disciplinadas pelo Código Civil, nos artigos 53 a 69. Recente pesquisa realizada pelo IBGE asseverou que, em 2010, havia 290,7 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (Fasfil) no Brasil.

O principal impasse dessas entidades, entretanto, reside no fato de que elas ainda carecem de instrumentos jurídicos que as regularizem, bem como políticas de fiscalização capazes de conter as possíveis fraudes. De acordo com a pesquisa, das 290,7 mil Fasfil, 72,2% (210,0 mil) não possuíam sequer um empregado formalizado, apoiando-se em trabalho voluntário e prestação de serviços autônomos. Esses

dados demonstram que a situação das organizações não governamentais ainda é precária na sociedade brasileira.

Atualmente, essa política de parcerização é formalizada por meio dos convênios, ou seja, são os acordos entre o poder público e as entidades privadas que têm como objetivo a realização de atividades que trazer benefícios a toda coletividade.

A importância da formalização jurídica é de disciplinar as funções do parceiro público e do parceiro privado, em parceria específica. Sem essa formalização, fica difícil falar sobre responsabilização do parceiro público e privado, encontrar o porquê de os resultados da parceria não serem alcançados, ou por que a ação não foi atingida. Anote-se que a formalização das parcerias é uma condição para a boa gestão das entidades do Terceiro Setor.

Como exemplo de regularização jurídica, existe o Decreto 6.170/2007, que disciplina os convênios que transfiram recursos da União para entidades públicas ou privadas, aplicado aos convênios firmados pela União Federal, mas restrito aos acordos firmados pelos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Tendo em vista que essa parcerização entre Estado e Terceiro Setor é beneficente à sociedade, o próximo passo, atualmente, seria o de buscar meios para maior formalização e transparência dessas entidades, para diferenciá-las, padronizá-las e estabelecer os seus mecanismos de controle, surgindo, assim, as formas de qualificação (COSTA, 2013, p. 12).

Portanto, em virtude do tipo de atividade que desenvolvem, na forma de aproximação do Terceiro Setor com o Estado (pelo parentesco que ambos setores desenvolvem) a legislação brasileira criou as chamadas qualificações, classificações ou títulos e titulações, sendo denominadas dessa forma porque o Estado confere à entidade do Terceiro Setor, que pretenda, de forma voluntária, receber uma qualificação especial por parte do Estado, um reconhecimento em relação à sua expertise, à sua existência.

A título de esclarecimento, a seguir serão elencadas algumas das principais qualificações que uma Organização Não Governamental pode obter, bem como seus determinados requisitos exigidos na lei que traça as diretrizes básicas para tal.

A primeira forma de qualificação são os chamados Títulos de Utilidade

Pública Federal, criados na década de 30 pela Lei 91/83, e regulamentados pelos Decretos 50.517/61 e 3.415/00, nos quais cabe ao Ministério da Justiça apreciar as atividades do Terceiro Setor para analisar cabimento ou não daquela entidade dentro dos requisitos exigidos para essa indicação.

Já o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) está previsto na chamada Nova lei de Filantropia (Lei Federal 12.101/2009), regulamentada pelo Decreto 7.237/2010, sendo outorgado pelo Estado, pelos Ministérios da Saúde, Educação ou Desenvolvimento Social, que atuem em uma dessas áreas. Este é o principal certificado conferido às instituições educacionais.

As Organizações Sociais (OS), por sua vez, foram criadas pela Lei Federal 9.637/98 e importante salientar que, apesar de parte da doutrina classificar as organizações sociais como sendo entidades do Terceiro Setor, elas também se tratam, em verdade, de uma qualificação conferida à essas entidades.

Por último, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's), instituídas pela Lei Federal 9.790/99, são espécies de titulações aferidas pelo Ministério da Justiça.

Por outro lado, a respeito da classificação das entidades do Terceiro Setor existem dois níveis. Sobre isso, Silvano (2003, p. 79) afirma que “não se trata de uma nova modalidade de pessoa jurídica de direito privado. Está-se diante de um novo título jurídico. Uma qualificação atribuída as entidade de relevante valor social, desde que preenchidos certo requisitos legais”.

Preliminar, portanto, ter-se-ia a criação das ONG's que podem ser constituídas em associações ou fundações de direito privado, de acordo com o que consta em seu estatuto.

Porém, quando essas entidades pretendem receber do Poder Público uma qualificação especial, em decorrência disso elas passam também a receber alguns benefícios por parte daquele, como, por exemplo: o fomento para a transferência de recursos financeiros, a cessão provisória de bens públicos – permitindo o seu uso, a cessão de servidores públicos para as entidades que vão prestar serviços durante a parceria, dentre outros.

Dessa forma, a congruência de esforços em favor da coletividade, realizada por Estado e Setor Privado é necessária, pois determina uma repartição de

responsabilidades, sinergia de ações e recursos, em torno de um objetivo comum dentro dessa parceria.

Segundo supracitada pesquisa do IBGE, as entidades de saúde, educação, pesquisa e assistência social (políticas governamentais) totalizam 54,1 mil (18,6%), ocupando o quarto lugar na lista de maior quantidade. Quem a lidera são as entidades religiosas (28,5%), seguidas pelas associações patronais e profissionais (15,5%) e aquelas de desenvolvimento e defesa de direitos (14,6%).

No campo educacional, portanto, essa parceira não deixa de ser menos importante. Hoje existem muitas entidades, – denominadas tanto pela alcunha de assistência social, quanto de entidade educacional –, que se preocupam em levar o ensino aos mais variados campos sociais, cumprindo um papel que é dever do Estado, mas também de toda a sociedade: transmitir o conhecimento.

A título de ilustração, podem-se elencar algumas das principais entidades que possuem esse objetivo e suas principais formas de atuação.

O Instituto Ayrton Senna (online), de acordo com seu sítio, é financiado somente por meio de doações e de parcerias com o setor privado, atendendo, anualmente, a aproximadamente 2 milhões de alunos em mais de 1.300 municípios do país e capacitando 75 mil educadores. O próprio Instituto prepara seus gestores e educadores na educação formal, complementar e de tecnologia, para que esses possam atender aos jovens e às crianças carentes.

Dessa forma, afirma-se que a educação formal é aplicada nas redes de ensino municipais e estaduais e tem como objetivo sanar os principais problemas educacionais dos jovens: analfabetismo, a defasagem de idade e série e o abandono escolar.

Já a educação complementar visa a preencher o horário vago do aluno. Quando a criança não está em aula, ela recebe a denominada educação informal, baseada nas artes, no esporte, que são capazes de fortalecer suas competências e habilidades.

Por último, a educação na tecnologia tende a incluir os jovens no mundo digital, ferramenta primordial para o sucesso no mercado de trabalho, por meio de programas que promovam o conhecimento útil e focado para o seu desenvolvimento.

De mesmo cunho, mas com uma atuação mais regional, a AVANTE (online) é uma entidade localizada na Bahia que propõe-se a atender toda a sociedade por meio de algumas frentes de atuação: formando educadores; formando agentes culturais (compartilhadores da educação informal nas suas diversas áreas, teatro, música, literatura e artes plásticas) e para a mobilização e controle social, ou seja, educando crianças capazes de exercer sua cidadania e reivindicar seus direitos.

Para concluir, pode-se citar a APAE (online), entidade educacional criada para atender aos jovens e às crianças portadoras de necessidades especiais, de maneira a estimular seu desenvolvimento de acordo com suas habilidades, promovendo uma forma de educação muito especial e diferenciada daquela presente nas escolas de educação formal.

3.2 A finalidade não lucrativa e os requisitos previstos em lei

O supracitado artigo constitucional que confere a imunidade às instituições educacionais discorre sobre dois requisitos indispensáveis para a sua incidência, um presente no próprio texto e o outro encontrado no Código Tributário Nacional: a ausência de finalidade lucrativa e a presença dos requisitos previstos em lei, respectivamente. Ainda hoje, muito se discute sobre esses elementos, encontrando-se diversas divergências na doutrina.

Preliminarmente, estabelece o constituinte que as entidades não poderão possuir fins lucrativos, mas isso não significa que elas venham a ser instituições sem lucros, pois, se assim fossem consideradas, as empresas deveriam ter um planejamento financeiro e orçamentário milimétrico para que não sobrassem e nem faltassem recursos no final de um exercício financeiro.

Em verdade, não foi essa a intenção do constituinte. A expressão “sem fins lucrativos” remonta a uma ideia de que a empresa não pode ter como objetivo principal o lucro, ou seja, conforme se definiu em tópico anterior, ela não pode pertencer ao denominado Segundo Setor. O autor Kfoury Neto define a expressão “lucro” da seguinte forma:

Lucro, segundo os conceitos contábeis, em breve e simplista síntese, consiste no resultado positivos de determinada operação

desenvolvida, após a exclusão dos custos, despesas e tributos, do volume total das receitas auferidas. (KFOURI, 2012, p. 139)

Assim, caso uma entidade tenha como principal finalidade auferir lucros, não poderá ser concedida a ela o benefício constitucional, pois esse fato se desvincularia do objetivo do constituinte, que seria incentivar o direito educacional de maneira igualitária e equitativa, podendo gerar o risco de comprometer a livre concorrência das empresas privadas.

Por outro lado, a entidade não fica impedida de gerar esses lucros, justamente pelo fato de que ela deve se manter, tanto nos exercícios em que apresentar superávits, quanto naqueles em que apresentar déficits, utilizando-se dos seus lucros nesse último caso, ou seja, nos períodos em que apresentar insuficiência de recursos para realizar suas atividades.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado afirma que

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais. (MACHADO, 2008, p. 288)

Em épica Ação Direta de Inconstitucionalidade de número 2028, o Ministro Moreira Alves diferenciou, de maneira incontestável, a entidade beneficente da filantrópica (esta última gênero da primeira) juntamente com as entidades não filantrópicas, demonstrando, assim, que todas as instituições beneficentes podem ser atingidas pela imunidade, tanto aquelas que não auferem lucros, quanto aquelas que o façam, desde que os apliquem na atividade.

Para o mencionado autor, inclusive, as entidades não filantrópicas seriam mais úteis para a sociedade, devido ao fato de possuírem mais recursos:

Alias, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia. (ADI 2028, Relator: Min. Moreira Alves, julgado em 11/11/1999, órgão julgador: Tribunal Pleno).

Assim, em caso de a entidade receber receitas, isso não a impede de ser

beneficiária das vantagens e garantias fiscais. Muito pelo contrário, permite que ela possa gerir muito melhor suas atividades e programas.

Frise-se que os lucros, as atividades, o patrimônio, quando não estiverem relacionados à finalidade essencial da entidade, não podem estar protegidos pela norma imunizante, devendo ser recolhido o imposto devido.

Foi nesse sentido que a Primeira Turma da Suprema Corte, recentemente, entendeu incidir o Imposto Predial e Territorial Urbano sobre imóveis de instituição de educação que estavam locados e vagos. Veja-se:

Imunidade – Instituição de Educação – Imóveis locados e não edificados - Inexistência. Consoante dispõe o artigo 150, §4º, da Constituição Federal, as instituições de educação apenas gozam de imunidade quando o patrimônio, a renda e os serviços estão relacionados a finalidades essenciais da entidade. Imóveis locados e lotes não edificados ficam sujeitos ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. (AgRg no AI 661.713/SP- São Paulo; relator: Min. Dias Toffoli; julgamento: 19/03/2013; órgão julgador: Primeira Turma)

A esse respeito, Celso Ribeiro de Bastos (1998, p. 251) afirma que não se deve ficar preso à interpretação literal do dispositivo, mas buscar nele o sentido teleológico. De acordo com o autor, uma instituição não consegue se manter no prejuízo e, para que isso não aconteça, ela deve auferir uma porcentagem de lucro moderada:

Nesse sentido, os lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras destinadas às finalidades precípua dessas entidades sem fins lucrativos seriam imunes à tributação. É dizer, o lucro obtido, por exemplo, no investimento em uma caderneta de poupança não poderá ser tributado se realmente estiver sendo revertido em benefício do cumprimento dos objetivos que essas entidades se propõem a alcançar. Todavia, deve se advertir que tal interpretação não deve abarcar os lucros ou ganhos de capital obtidos em toda e qualquer aplicação financeira. É imprescindível que se faça uma distinção entre os diversos tipos de aplicações financeiras existentes. Deve-se fazer a diferenciação entre um investimento dotado de lucro pelo lucro, e o investimento em um título seguro. (MORAES, 1973, p. 474-475)

Com relação ao ônus da prova, a primeira turma do Supremo Tribunal Federal já decidiu, também recentemente, que, ainda se tratando de imóveis vagos, é dever da Fazenda Pública comprovar que ocorreu o fato gerador e que não houve destinação às finalidades essenciais da entidade, havendo, portanto, uma presunção desta.

EMENTA Imunidade. Entidade educacional. Artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal. ITBI. Aquisição de terreno sem edificação. Fato gerador. Momento da aquisição. Destinação às finalidades essenciais da entidade. Presunção. Ônus da prova. Precedentes. 1. No caso do ITBI, a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo. 2. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 3. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional. 5. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco. 6. Recurso extraordinário provido. (RE 470520, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, julgamento em 17/09/2013, órgão julgados: Primeira Turma)

Referida decisão representou um avanço em termos de imunidade, pois, conforme será demonstrado, continua existindo muita dificuldade para a não incidência de tributos nas entidades educacionais e beneficentes, como um todo. Ao atribuir o ônus da prova à Fazenda, fica isenta de responsabilidade a empresa pelo não recolhimento do imposto que, *a priori*, não é devido.

Definido esse conceito, o segundo elemento para a concessão da imunidade a que faz alusão o texto constitucional é a presença dos requisitos legais, que se encontram previstos pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional. *In verbis*:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observação dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
 I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
 II- aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
 III- manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
 §1º. Na falta de cumprimento de suas receitas e despesas em livros revestidos a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Da leitura do artigo, depreendem-se algumas conclusões. Em uma interpretação *a contrario sensu* do inciso I, tem-se que a possibilidade de lucro, conforme já argumentado, é possível. A vedação ocorre na distribuição desse lucro, ou seja, não podem seus administradores, gestores, aplicarem esses recursos em outra atividade diferente daquela objetivada pela instituição.

Ela não perde o direito à imunidade, ainda que se dedique às atividades que exijam remuneração, pois essas são capazes de prover-lhes os recursos necessários à manutenção de seus programas interessados (CARRAZZA, 2009, p. 787).

Da mesma forma, o inciso II também preceitua que os recursos devem ser aplicados integralmente no país, bem como na manutenção dos propósitos institucionais. Desse modo, se a entidade tem como objetivo promover a educação, fornecendo serviços das mais variadas formas, ela não poderá aplicar esses recursos em setores diferentes daqueles para os quais ela foi instituída. Assim:

É certo que o art. 14, II, do CTN prescreve que as instituições de assistência social sem fins lucrativos deverão aplicar integralmente no País os seus recursos, na manutenção de seus objetivos institucionais. Todavia, este dispositivo apenas prescreve que todo *superávit* obtido, ao invés de ser carreado para outras entidades localizadas no exterior, deve reverter em favor da entidade, para que ela mais e mais cresça, associando-se ao Estado na realização do bem comum. (CARRAZZA, 2009, p. 787)

Por último, o inciso III comenta acerca da importância da escrituração, pois é ela que serve de instrumento probatório para ausência de finalidade lucrativa, de forma a comprovar que os meses de *superávit* estão sendo utilizados para cobrir os meses em que a entidade apresenta *déficit*, justificando, desse modo, a existência do lucro. A escrituração, portanto, é peça fundamental para a imunidade tributária.

Destaque-se, aqui, a importância de uma atuação séria e comprometida dos gestores e administradores, responsáveis pela escrituração contábil da entidade educacional. Esse desempenho é imprescindível para a comprovação da real aplicação das quantias financeiras, não somente para o Fisco, mas também para os demais gestores e para a sociedade, que, muitas vezes, aplica ou doa dinheiro para a instituição.

Para que ela faça *jus* à imunidade, deve comprovar a origem e a destinação de seus lucros, prezando sempre pela transparência em suas ações contábeis. Destacando a importância da escrituração, Sacha afirma que:

A finalidade por excelência das informações contábeis é prover os respectivos usuários, sejam eles internos ou externos (gestores, investidores, CVM, órgãos de defesa da concorrência, Fisco, etc.), de informações capazes de retratar a situação econômico-financeira da entidade em um dado momento, auxiliando-os na tomada de decisões futuras. (CÔELHO, 2012, p.12)

Esse também é o entendimento de Hugo de Brito Machado (2008, p. 288), que afirma que o meio para comprovar o cumprimento das exigências legais expressas no artigo 14 do Código Tributário Nacional é a escrituração contábil.

Importante destacar a seriedade, tanto da entidade responsável pela fiscalização e tributação, quanto da instituição de educação, que deve levar em consideração os requisitos necessários para a não incidência do imposto, sendo uma das principais formas de comprovação de sua garantia constitucional a escrituração contábil, revestida pelas formalidades legais, pois, por ela, será possível informar a origem e a destinação dos recursos angariados.

Por último, convém fazer uma explanação sobre o §1º, que atribui competência para a autoridade fiscal suspender a aplicação do benefício em caso de descumprimento da correta escrituração das receitas e despesas no respectivo livro.

Primeiramente, assenta destacar a crítica que Luciano Amaro (2011, p.180) faz ao termo “benefício” utilizado no dispositivo. Para ele, essa não seria a expressão correta, pois se trata de uma norma de definição negativa da competência tributária. Com todo respeito, ousa-se discordar de tal entendimento, tendo em vista que até as normas que traçam barreiras para o não exercício da atividade tributária consubstanciam-se em benefício *latu sensu*, já que impedem que essas sofram a incidência de impostos, concedendo uma regalia àqueles que tiverem tais direitos.

Em segundo lugar, e mais importante, defende-se, nesse presente estudo, a inconstitucionalidade desse dispositivo, visto que eivado de vício material. O Código Tributário Nacional, Lei Ordinária com *status* de Lei Complementar, confere competência para uma autoridade que não foi prevista no texto constitucional. Como se sabe, somente a Constituição pode atribuir competência tributária, não podendo qualquer outra legislação dispor de modo diverso. Não caberia, portanto, ao legislador propor essa possibilidade de suspensão de um benefício que foi dado constitucionalmente. É esse, aliás, o entendimento de Luciano Amaro:

O que compete ao legislador (complementar) é explicitar os requisitos necessários para que se implemente a situação imune, desdobrando o que já está implícito na Constituição (ou seja, que inexistam fim de lucro, que isso seja aferível mediante escrituração contábil regular etc.) Em caso de não preenchimento desses

requisitos, por esta ou por aquela entidade, o que se dá é a não realização da hipótese de imunidade, do que decorre a submissão da entidade o tributo gerado pelos fatos geradores a que ela venha aligar-se como contribuinte. (AMARO, 2011, p. 181)

A imunidade não é uma renúncia fiscal, uma discricionariedade da autoridade tributante. Não obstante, Ives Gandra (2005, p. 182) afirma que “[...] não pode o Poder Público considerar a imunidade uma renúncia fiscal, visto que não pode renunciar àquilo que nunca teve e nunca terá, visto que as imunidades são cláusulas pétreas da lei maior.”

Entende-se que o legislador quis dar a possibilidade de coerção para a autoridade fiscal para que a entidade escriturasse, de maneira correta, seus livros contábeis, mas essa medida não pode ir além do que o previsto na Constituição. Nesse sentido:

[...] Isso pretende significar que o simples fato de a entidade descumprir (ainda que sem dolo) uma obrigação acessória de informar dados fiscais de terceiros ao Fisco confere a este o poder de “puni-la” com a “suspensão” da imunidade. [...] (AMARO, 2011, p. 181)

Outro requisito importante encontra-se inserido na Lei 12.101/09 (Nova Lei de Filantropia), que regula a certificação das entidades beneficentes de assistência social. Em seu artigo 29, são traçadas algumas exigências para que as entidades assim qualificadas façam jus às isenções das contribuições sociais. *In verbis*:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

- V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
- VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
- VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
- VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Referida lei destaca a já considerada importância sobre a manutenção da escrituração contábil e financeira, inclusive das transações comerciais realizadas pelas instituições, e de suas obrigações tributárias, tanto principais quanto acessórias. Além disso, também reforça a necessidade de aplicação do lucro dentro do território nacional, estimulando, dessa forma, o desenvolvimento do país.

A novidade, assim, vem expressa justamente no primeiro inciso, alterado recentemente pela 12.868/13, que proíbe a percepção por parte de remuneração, vantagens ou benefícios, de seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores. Os parágrafos do supracitado artigo regulam essa proibição:

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do *caput* não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício;

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições:

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o *caput* deste artigo; e

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

Depreende-se que podem receber remuneração, além dos diretores não

estatutários que tenham vínculo empregatício, os estatutários, mas nesse último caso exige-se um limite máximo pecuniário, bem como o impedimento consanguíneo, proibindo-os de serem cônjuges ou parentes até o terceiro grau dos instituidores, sócios, diretores, conselheiros e benfeitores das instituições.

Conforme será exposto em tópico subsequente, referida proibição cria graves embaraços para a sociedade civil que esteja interessada em promover essa forma de atividade, fazendo com que somente as pessoas que sejam portadoras de altos recursos financeiros consigam concretizá-la e, acima disso, abrindo margem para corrupção e informalidade dessas instituições.

Da mesma forma, também será explanado que as entidades educacionais encontram vários outros entraves e dificuldades para poderem funcionar, limites esses muito amplos e complexos se comparado ao Direito Fundamental a que elas dispõem-se a proteger. Por isso, atribuir capacidade para suspensão pela autoridade fiscal, da imunidade, uma garantia constitucionalmente atribuída, seria aumentar ainda mais os impasses, ao mesmo tempo em que colocaria no poder de uma pessoa ou órgão, a possibilidade de retirar aquilo que constitucionalmente foi previsto para aquela entidade.

3.3 A beneficência e a tributação

No que tange à proteção da garantia dos direitos sociais, como a educação, é de conhecimento geral que o Brasil é carente de mecanismos que os assegurem. A classe média e alta, há anos, já incorporaram em seu orçamento mensal gastos com escola privada e planos de saúde. Porém, são muitos os debates para as possíveis soluções para que todos os brasileiros tenham esses mesmos serviços ao seu alcance.

Conforme já exposto, no campo tributário, dentre os benefícios fiscais com os quais é possível atingir essa questão, encontram-se as imunidades das instituições educacionais e de assistência social. Essas, no entanto, são condicionadas, ou seja, dependem da ausência de finalidade lucrativa e de outros já elencados pressupostos. Ocorre que, não raras vezes, tais itens de difícil comprovação, fazendo com que a entidade seja tributada. Este ponto tem como

objetivo demonstrar a dificuldade que as escolas possuem para que possam estar imunizadas.

Dentre as inúmeras críticas existentes, Felipe Renault (online) destaca a dificuldade para a certificação das instituições do Terceiro Setor. Como é sabido, a principal qualificação outorgada a elas é o Certificado de Beneficência e Assistência Social (CEBAS), conferido pelos Ministérios da Educação, Saúde e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

Criado pela Lei 12.101/09 e regulamentado pelo Decreto 7.237/10, o CEBAS visa a certificar pessoas jurídicas de direito privado, sem finalidades lucrativas, que tenham como objetivo a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde e educação.

No campo educacional, mais precisamente, existe o denominado CEBAS educação. Para a sua concessão, porém, são exigidas diversas condições, além daquelas já previstas na Carta Magna e no Código Tributário, elencadas anteriormente. Esses fatores estão previstos ao longo dos dois ordenamentos que o regulam e são inúmeros.

Um deles, previsto no inciso III do artigo 13 da Lei 12.101/09 (recentemente alterado pela Lei 12.868/13), é a concessão de bolsas de estudo a 20% de seus alunos de baixa renda.

Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverão:

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal;

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e

III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes

Essa medida seria louvável, mas, se for atrelada ao requisito previsto no artigo 3º da referida lei, que exige um período mínimo de doze meses de constituição da entidade, pode-se notar uma teratologia. Isso porque o CEBAS não possui eficácia retroativa, ou seja, é uma qualificação concedida a partir do momento em que é aprovado pelo Ministério da Educação, somente podendo fazer *jus* aos benefícios fiscais depois desse reconhecimento. Assim, a instituição deverá recolher todos os impostos, sem direito à restituição, por, no mínimo, um ano, mas já deverá

estar cumprindo, durante esse período, as demais exigências previstas (inclusive a concessão de bolsas).

Portanto, tem-se que é extremamente difícil manter uma entidade do Terceiro Setor, principalmente durante o seu primeiro ano, devido à enorme quantidade de exigências para a concessão do CEBAS, e a obrigatoriedade do recolhimento dos tributos.

Ademais, o artigo 29, I, da Lei proíbe que seus gestores (dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores) recebam remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título.

Para Felipe Renault (online), essas instituições somente poderiam ser fundadas por filantropos milionários, pois apenas esses conseguiriam manter uma entidade durante um ano de maneira a atingir esses requisitos para, somente depois desse lapso temporal, conseguir, ao menos, a concessão dos benefícios fiscais.

Não diferente, na doutrina, existem autores que criticam a existência do requisito que impede a finalidade lucrativa, sendo um deles Hugo de Brito Machado. O constituinte restringiu de maneira exagerada o alcance do benefício imunizante. Dessa forma,

As instituições de educação deviam ser imunes incondicionalmente. A **importância social** da atividade de educação o exige. Da mesma forma que são imunes os livros, jornais e periódicos, sem qualquer perquirição a respeito de saber se quem os produz tem ou não finalidade lucrativa, e sabido, como é, que as editoras não são casas de filantropia, também a atividade de educação devia ser imune. (MACHADO, 2008, p. 285, grifo nosso)

Portanto, Machado, de maneira acertada, defende que, se o objetivo principal da imunidade dos livros e periódicos foi de proteger a cultura, não importando a lucratividade e a sua distribuição, não poderia ser feito de maneira diversa com as entidades que também buscam a disseminação da educação, seja qual for seu meio.

Na mesma esteira, o Senado Federal aprovou, em 15 de outubro de 2013, a emenda constitucional de número 75, acrescentando a alínea “e” ao artigo 150, inciso VI, para imunizar os “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”.

Percebe-se dessa emenda a clara intenção de também estimular a cultura brasileira, imunizando os CD's e DVD's de artistas brasileiros, não impondo qualquer condição para que esta recomendação fosse estabelecida. Destaque-se que a ressalva contida ao final da alínea não representa, necessariamente, uma restrição, mas sim uma determinação para sua aplicação.

Importante destacar que o que está em pauta é um Direito Fundamental imprescindível para a inclusão social e manutenção da dignidade humana, em contraponto com as barreiras e burocracias do Poder Estatal.

Devido a esse fato, pondera Machado (2008, p. 285) que:

Se assim, fosse, certamente não estaríamos presenciando da crise da escola, cujos administradores já não se podem ocupar das questões educacionais, pois são mais prementes as questões policiais, as ameaças de prisão a até as prisões consumadas, em face das intermináveis querelas com os pais de alunos em torno do valor das mensalidades escolares. Sendo a atividade educacional, como inegavelmente é, socialmente tão importante, sua prática deveria ser estimulada, até porque isto certamente atrairia um maior número de pessoas para o seu desempenho, aliviando a pressão decorrente da grande demanda e da insuficiente oferta de vagas nas escolas.

Sugere referido tributarista (2012, p. 276-277), ainda, que poderia haver a alternativa de concessão de imunidade tributária para as entidades de iniciativa privada, por meio de uma parceria entre essas e o Estado. Assim, seria concedida a vantagem tributária para as instituições que disponibilizassem determinado percentual de suas vagas a alunos advindos das entidades públicas, indicados pelo próprio poder estatal competente.

Com essa providência seriam abertas muitas vagas no ensino gratuito e, além disso, evitar-se-iam transferências desnecessárias: das entidades para o Estado (por meio do tributo) e do Estado para aquelas, a título de custeio dessas instituições. Também para o mesmo autor, com a economia dessas transferências poder-se-ia ser evitado qualquer tipo de desvio e corrupções. Logo, fato interessante que comprova esse impasse de sua formação é quantidade de entidades qualificadas pelo CEBAS. Segundo o Ministério da Educação, atualmente existem,

no total, 833 entidades certificadas, sendo 272 no estado de São Paulo e 77 no Paraná. Esse número é relativamente pequeno para atender a um país de mais de 200 bilhões de habitantes, dos quais, segundo o Governo Federal, 15,7 milhões estão abaixo da linha de pobreza, sem estudo e qualidade de vida.

Além disso, a Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior (SERES), órgão vinculado ao Ministério da Educação, disponibiliza, em seu portal da transparência, dados acerca do andamento das certificações. De acordo com a Secretaria, no ano de 2013, foram concedidos 33 Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social Educação e renovados 05 desses certificados; ao passo que 15 entidades tiveram indeferidos seus pedidos de concessão, 05 foram suspensos, 04 cancelados, 03 anulados e 21 com pedidos de renovação indeferidos.

Dados como esses somente reforçam o argumento da dificuldade de manutenção dos atestados, pois, apesar de terem sido certificadas 33 entidades, também 49 delas deixaram de receber o certificado – seja por um ou outro motivo (cancelamento, indeferimento de pedido de concessão ou renovação, anulação). Assim, a cada entidade certificada, quase duas deixam de o ser, resultando em um déficit tanto dessas qualificações como também da promoção da educação.

Portanto, tem-se que esse sistema atual de certificação, além de ultrapassar a barreira das exigências aceitáveis, não consegue atingir o seu objetivo, mantendo, ora a tributação, ora a exoneração de instituições de ensino, sem prover qualquer estabilidade fiscal.

Inegável que a arrecadação orçamentária é imprescindível para gerir e atender aos anseios da sociedade, mas existem outras formas delas serem recolhidas e mais bem distribuídas. Ademais, uma das solicitações do povo é a educação, que pode ser atendida por meio da desoneração fiscal.

Desse modo, não se pode olvidar da importância que o Direito Fundamental tem hoje em nossa sociedade, capaz de construir indivíduos mais instruídos e preparados não somente para o mercado de trabalho, mas para a vida, buscando, assim, a redução das desigualdades e a inclusão social. Diante de tamanha relevância, os entraves burocráticos e, muitas vezes, corruptos, da atividade estatal não podem servir como barreira para que esse direito seja efetivado.

O capítulo deste presente estudo teve como objetivo, portanto, não apenas

elencar um dos principais benefícios fiscais, mas também aprofundá-lo para demonstrar toda a dificuldade que uma instituição tem para se manter e para conseguir a sua garantia constitucional da imunidade tributária.

Traçado tal panorama dos benefícios fiscais de que as instituições de educação podem ser beneficiárias, no capítulo seguinte será estudada a importância da extrafiscalidade na promoção da educação e de outros valores constitucionais.

4 A EXTRAFISCALIDADE A SERVIÇO DA EDUCAÇÃO

Esboçado o cenário dos principais benefícios fiscais em prol da educação, será trabalhado, neste capítulo, o valor da manutenção, regulação e fiscalização desses benefícios, e também a consequência que tal tipo de extrafiscalidade traz para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

O objetivo ora dimensionado busca enfatizar a importância desses benefícios fiscais que atuam em favor da educação (convencional ou não), demonstrando como o ensino artístico e cultural é tão ou mais importante para preparar cidadãos, bem como o avanço que o Direito Tributário ainda tem que fazer nesses termos.

Outrossim, buscar-se-á refletir como o tributo muitas vezes pode ser utilizado como instrumento de dominação ou de formação de opinião política não devendo as escolas – de ensino livre ou formal – devido a seu elevado vetor de transformação social, ficar à mercê do poder tributante.

4.1 A extrafiscalidade como instrumento incentivador de valores constitucionais

Conforme já exposto no primeiro capítulo desta pesquisa, o Estado se utiliza dos tributos para gerir suas atividades a assegurar os anseios da sociedade, os quais são comumente classificados em: fiscais, extrafiscais e parafiscais.

Definindo o termo “fiscalidade”, Paulo de Barros Carvalho (2005, p.234) esclarece que ele ocorre sempre que a organização do tributo evidencie que

os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos - interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Tem-se uma fiscalidade, portanto, quando a principal causa do recolhimento do tributo seja a arrecadação de recursos, de maneira a fomentar o erário, para que o Estado consiga atingir sua capacidade financeira e realizar seus deveres. Tais ocorrem no momento em que os interesses sociais, políticos ou econômicos, fiquem em segundo plano.

Não obstante, na parafiscalidade, sua distinção encontra-se na diferença de entes que irão instituir o tributo e cobrá-lo. A competência tributária, indelegável, pertence a uma determinada pessoa jurídica, enquanto a capacidade tributária poderá ser atribuída a outros entes, como para as denominadas entidades denominadas paraestatais.

Definindo o termo, Hugo de Brito Machado (2008, p. 67) considera que essa competência ocorre “quando seu objetivo principal é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”. Outrossim, essas entidades poderão fiscalizar e cobrar tributos em razão de suas atividades desempenhadas, apesar dos detentores da competência tributária serem pessoas políticas diversas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Para Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 178), “as funções desses órgãos são funções estatais descentralizadas ou de interesse público, e essas arrecadações são chamadas ‘finanças paralelas’ porque via de regra não são recolhidas ao tesouro público”.

Dessa forma, a parafiscalidade é utilizada para custear determinadas atividades não exercidas pelas pessoas políticas, motivo por que elas delegaram a sua capacidade ativa para os entes responsáveis por esses serviços. Como exemplo, observa-se que as contribuições devidas para as entidades do denominado Sistema S (SESC, Senai, Senac), bem como a Contribuição para Seguro de Acidente de Trabalho (SAT).

Ocorre que, em outros casos, optou-se por não limitar as funções desses tributos somente à sua função arrecadatória. Existem situações jurídicas que, pela sua importância social, política ou econômica, é preferível atribuir-lhes uma relação tributária menos gravosa, conferindo o seu emprego para garantir diretamente valores e direitos, ou seja, estimulando a sua função extrafiscal.

Com relação a origem histórica da extrafiscalidade, José Cláudio Barboza (2012, p. 188) aponta que ela tem origem no Estado de Bem Estar-Social. Ainda que seja possível identificar práticas extrafiscais anteriores – tais como em Roma –, onde as residências decoradas com obras gregas eram tributadas com mais rigor; foi somente com o surgimento de um estado intervencionista que se solidificaram as

políticas tributárias que tinham como objetivo incentivar ou inibir certas condutas do contribuinte ou do mercado.

Comentando a respeito dessa modalidade de intervencionismo estatal, Renato Bernardi considera que

Extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes; quando a estrutura do tributo visa a situações sociais, políticas ou econômicas, objetivos alheios aos meramente arrecadatários. (BERNARDI, online)

Com o advento do Estado Social, garantidor dos direitos fundamentais da sociedade, a extrafiscalidade passou a se tornar instrumento essencial dentro do Direito Tributário para assegurar e resguardar esses valores, asseverando Berti que:

O Estado Social é resultado de grandes transformações pelas quais passou esta forma de organização do poder político a qual convencionou-se denominar de “Estado”. Foram muitas as lutas e inúmeras as conquistas até que se chegasse ao conhecido Estado contemporâneo, no qual o uso extrafiscal dos impostos ganha destaque imensurável [...] (BERTI, 2009, p. 48)

Realmente, é no Estado Social que a extrafiscalidade encontra seu grau máximo de relevância. Principal responsável em efetivar os direitos fundamentais – aqui contidos também os direitos sociais – o Estado necessita propor políticas públicas para que todas essas garantias constitucionais encontrem sua efetivação. Assim, o Poder Público tem o dever de oferecer saúde, moradia, educação, alimentação, higiene, segurança, para toda a sociedade, de forma a proporcionar dignidade humana, no intuito de reduzir as desigualdades e promover a inclusão. A principal maneira que utiliza para efetivar tais exigências é por meio de ações voltadas às políticas públicas, consubstanciadas em atividades e planos governamentais.

Dentro desse contexto, portanto, o Direito Tributário pode atuar de duas formas: na arrecadação de receitas, obtidas por meio de tributos, para custear a realização de políticas públicas, ou utilizando-se da extrafiscalidade, instrumento indireto de promoção de direitos, sem ter como intuito principal a cobrança de tributos.

Outrossim, a tributação tem uma dupla finalidade: de um lado, a arrecadação de recursos para manutenção do Estado; de outro, investir na realização de direitos

fundamentais.

Na efetivação de políticas públicas, capazes de abordar direitos da sociedade, que a extrafiscalidade atinge o seu grau máximo de relevância. Para garantir a concretização desses direitos, o ramo tributário não poderia deixar de fornecer meios capazes de também assegurá-los, motivo pelo qual criou o papel extrafiscal. Por conseguinte, a extrafiscalidade não tem como principal prioridade arrecadar tributos, mas sim cumprir com uma função social. Para isso, reúne diversos instrumentos tributários, a saber:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. (ATALIBA, 1990, p. 233).

Essa outra faceta do Direito Tributário busca ser menos rígida e mais social. Para que se realize essa função, a extrafiscalidade conta com determinados institutos, como a tributação progressiva ou regressiva, concedendo benefícios (imunidades, isenções) ou subsídios fiscais. Entende-se que a sua principal ideia é a defesa de direitos e valores contidos na Constituição Federal. Como exemplo, podem ser citadas diversas situações.

De início, comumente utilizada, a política de incentivos para o meio ambiente sustentável é um dos principais modelos de extrafiscalidade. A esse respeito, Pimentel (2013, p. 7) chama a atenção para o emprego do ICMS que, em determinadas constituições estaduais – como a do Paraná – seria destinado parte de sua receita para os municípios que atendessem aos requisitos legais de defesa ambiental.

De outra monta, para que fosse possível o cumprimento da função social da propriedade, instituiu-se o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) progressivo (artigos. 156, §1º e 182, §4º, II). De competência dos municípios, esse imposto poderá ser progressivo para imóveis em razão de seu valor, localização e uso. Tal atitude é uma forma de exercer a fiscalidade sobre o imposto que incide sobre as propriedades urbanas que não estão cumprindo com sua função social, podendo a autoridade tributante estabelecer graus de arrecadação.

Em outras palavras, existem terrenos deixados ociosos por seus proprietários, lugares onde cresce mato e, muitas vezes, outras pessoas acabam

utilizando-o para o despejo de lixo. Da mesma forma, ainda que haja construções, existem também imóveis os quais o proprietário não habita, não vende e não loca, ou seja, não possuem destinação.

Não obstante, otimizando a função social da propriedade, por meio da extrafiscalidade, avulta-se uma forma de efetivar referido direito fundamental, bem como de, indiretamente, garantir o direito à moradia, direito social previsto no artigo 6º da Constituição Federal.

Com a progressividade do IPTU, portanto, tem-se uma forma de exercer a extrafiscalidade, sendo possível que se assegure o direito fundamental à moradia, pois, como se sabe, a política imobiliária brasileira apresenta um alto grau de desigualdade, mantendo grande parcela da população no denominado mercado habitacional informal.

Em respeito à paridade, o constituinte também prevê (art. 153, §4º, II) a possibilidade do Imposto Territorial Rural – de competência da União – apresentar alíquotas progressivas de acordo com sua produtividade. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho:

A lei do Imposto Territorial Rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, a finalidades de ordem social e económica e não ao incremento de receita (CARVALHO, 2005, p. 235)

Por conseguinte e da mesma forma que o IPTU, o ITR também encontrou na extrafiscalidade uma maneira de incentivar determinados valores e desestimular outros, não com o principal objetivo arrecadatório, mas para abonar direitos.

Por último, cita-se a denominada Lei do Bem, de número 11.196/05, implementada pela Lei 11.487/2007, como forma de incentivo à pesquisa e ao desenvolvimento. Ela busca gerar uma maior integração entre as empresas e as Instituições Científicas e Tecnológicas, por meio de um abatimento no imposto de renda para aquelas que fizerem investimentos em pesquisa e desenvolvimento dentro do país, incentivando, dessa maneira, a Educação. Com isso, tem-se uma outra forma de extrafiscalidade, cujo estímulo está na dedução de impostos:

[...]um sistema que se encontra inserido no âmbito da extrafiscalidade tributária, deve ser visto com uma espécie desse amplo gênero, atuando, primordialmente, por meio da concessão de vantagens financeiras fornecidas na forma de posterior dedução

tributária do recurso repassado. (MENDONÇA; ALMEIDA, 2011, p. 689)

Essa política, portanto, não está prevista na Constituição – como o IPTU e o ITR – mas em lei ordinária, destacando o importante papel do legislador em infundir políticas isentivas de apoio à promoção aos direitos sociais.

Além da relevância do legislador, forçoso destacar que, para que determinadas políticas extrafiscais funcionem, é indispensável a adesão das empresas fomentadoras, porquanto são elas as principais concretizadoras dessas políticas. Somente com sua adesão elas poderão ser empregadas dentro da iniciativa privada.

Os benefícios fiscais têm o condão de auxiliar o Estado para a concretização dos interesses sociais e econômicos, por meio dos incentivos a essas empresas. É nesse sentido que Casalta Nabais (2004, p. 630) afirma que os benefícios fiscais são “dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos”. Incitar o setor econômico a atuar nessa área é primordial para a concretização dos direitos e das garantias fundamentais dentro da política tributária, pois essas empresas irão provocar um comportamento positivo, demonstrando conscientização de seu papel não somente econômico, mas também social.

A preocupação social das empresas aumenta de maneira gradativa, tendo em vista o novo paradigma de que seus lucros têm relação direta com sua atuação inclusiva na sociedade (MENDONÇA; ALMEIDA, 2011, p. 689). Esse setor busca se conscientizar para sua responsabilidade no fomento de diversos outros setores, tais como o meio ambiente, cultura, esporte e educação, sendo que, algumas dessas formas podem resultar na concessão dos benefícios tributários.

Além da filantropia, hoje existe, por parte das empresas, uma responsabilidade social que vê, dentro da relação de mercancia, uma maneira para cumprir com sua função social. Tal atividade acaba se tornando essencial para o mercado extremamente dinâmico e competitivo.

Essa atividade, aliás, é sem dúvida bem vista pela sociedade, que encontra na consideração dos valores sociais da empresa, uma forma de também cumprir com sua responsabilidade, consumindo produtos daquelas que possuem preocupações para além do ganho material.

Chamando atenção para a existência de uma verdadeira ferramenta de marketing empresarial, Mendonça e Almeida (2011, p. 691) afirmam que já é muito comum que empresas divulguem, nos meios de comunicação, sua participação em projetos de cunho cultural, ambiental, dentre outros.

Assim, a política da extrafiscalidade, prevista tanto na Constituição quanto na legislação, tem o condão de efetivar e conferir direitos e garantias fundamentais, atividade tão essencial quanto à arrecadatória, porquanto quebra a rigidez do Direito Tributário, proporcionando-lhe uma função social, capaz de promover a inclusão e a dignidade humana.

4.2 Direito Fundamental à educação e a intervenção tributária

Seguindo essas linhas gerais acerca da extrafiscalidade, será exposto, nesse ponto, o papel do Direito Tributário basilado na análise dos benefícios fiscais já elencados, que têm como intuito incentivar as políticas educacionais.

Em primeiro lugar, é indubitável a importância que a educação tem para a sociedade, já prenunciada por Rosseau, que afirmava:

Nascemos fracos, precisamos de força, nascemos desprovidos de tudo, temos necessidade de assistência, nascemos estúpidos, precisamos de juízo. Tudo o que não temos ao nascer, e de que precisamos adultos, é nos dado pela educação. (ROSSEAU, 1995, p. 10)

Pode-se sustentar que a educação foi reconhecida como um direito a partir do século XVIII, com as revoluções burguesas, que tinham como finalidade limitar o poder dos governantes e ampliar as liberdades individuais da sociedade. Tal disposição está em conformidade com o artigo XXVI da Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), que prevê: “toda pessoa tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito”.

Também encontra previsão no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, em seu artigo 13, que garante o papel da educação fundamental como um direito de todos e uma obrigação dos Estados que assumem o

compromisso de universalizá-la, devendo tender ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido de sua dignidade e a fortalecer o respeito pelos direitos humanos e pelas liberdades fundamentais.

Essa positivação caracteriza-se como um verdadeiro instrumento de inclusão social e de promoção da dignidade humana. A educação fornece meios para que o sujeito participe, ativamente, do convívio na sociedade, sendo por meio dela que o indivíduo pode “expandir sem limites a capacidade universal humana de participar, de forma ativa e inteligente, da produção econômica e da gestão política, e de pensar e sentir na dimensão filosófica e artística” (PIOZZI, 2007, p. 722).

No Brasil, está prevista no rol de direitos sociais do artigo 6º da Constituição Federal, e minudenciado pelo artigo 205, que esclarece ser a educação direito de todos e dever do Estado e da família, devendo ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade e visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Dessa forma, tem-se que os responsáveis pela ascensão da educação na sociedade brasileira também são a família e a sociedade, não significando apenas dever do Estado provê-la. Não obstante, a cooperação da sociedade, principalmente das empresas e do Terceiro Setor, conforme já exposto, é primordial para o fomento e desenvolvimento da educação. Contudo, como todos os direitos previstos no caput do artigo 6º são normas constitucionais programáticas, o Estado é obrigado a fornecer prestações positivas, criando políticas públicas capazes de efetivá-las.

O Poder Público tem um dever jurídico de realizar essas normas programáticas, não podendo decliná-las. Assim, o texto normativo da Constituição não pode servir somente como um ideário, devendo os órgãos públicos, em todos os seus poderes, dispor de meios para concretizá-la.

Nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello:

A Constituição não é um simples ideário. Não é apenas uma expressão de anseios, de aspirações, de propósitos. É a transformação de um ideário, é a conversão de anseios e aspirações em regras impositivas. Em comandos. Em preceitos obrigatórios para todos: órgãos do Poder e cidadãos. (MELLO, 2011, p. 11)

A efetividade ou eficácia social se traduz na materialização dos efeitos jurídicos aos fatos, sendo a concretização dos direitos. Afirma Barroso (1996, p. 83)

que ela “simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever ser normativo e o ser da realidade social”. Logo, os direitos sociais são dotados de eficácia, pois são capazes de produzir tais efeitos materiais, e a sua efetividade seria a concreta tradução desses direitos no mundo dos fatos.

Mais precisamente, em termos de realização da educação, tem-se que ela precisa ser promovida pelo Estado, fornecendo meios eficazes para sua concretização equitativa para toda a sociedade, que tem a garantia constitucional de que a receberá com qualidade.

Em sua pesquisa, Guilherme Bicalho (2013, p. 172) defende a ideia de que a participação e a inclusão social serão alcançadas por meio da evolução da socialidade, transformando as estruturas da sociedade, principalmente as relações que possuem caráter econômico, de maneira a proporcionar equilíbrio nas diferentes classes sociais. Essa modificação somente poderá acontecer se for proporcionada educação a todos, indistintamente.

O direito à educação é uma ferramenta imprescindível para a dignidade humana que, conforme Brega (2002, p. 66/67), deve informar a interpretação de todos os dispositivos constitucionais. É inegável a sua importância formadora. A educação é capaz de desenvolver o indivíduo para o mercado de trabalho, mas também de lhe proporcionar uma vida digna, incluindo-o na sociedade.

Nesse sentido:

Kleis tem muita razão: “o saber não nos torna melhores nem mais felizes.” Mas a educação pode ajudar a nos tornarmos melhores, se não mais felizes, e nos ensinar a assumir a parte prosaica e viver a parte poética de nossas vidas. (MORIN, 2003, p. 11).

Igualmente afirma Rosseau (1995, p. 480) que o “o homem não pensa naturalmente. Pensar é uma arte que se aprende como todas as outras, e até mais dificilmente.” Devem existir, pois, instituições capazes de ensinar os indivíduos a pensarem de tal forma que consigam transmitir todas as modalidades de educação.

Diante dessa perspectiva sobre o direito fundamental à educação, deve-se demonstrar qual o papel do Direito Tributário, dentro desse contexto, já que o Estado, como um todo, deve contribuir para a promoção dessa garantia social, não diferente, o Poder Judiciário na ramificação tributária também possui essa responsabilidade, não podendo se esquivar de seu dever de oportunizar tal acesso.

Nesse sentido, Bicalho (2013, p. 176) aponta que: “A questão que se coloca é: a tributação é um instrumento da qual dispõe o Estado social brasileiro para atuar eficientemente na consecução de seu escopo? A resposta é inequivocamente positiva”.

A definição da melhor política fiscal, capaz de garantir justiça e equidade, consubstanciada na adequação dos tributos e da distribuição de benefícios e garantias, é tarefa primordial do Direito Tributário dentro do Estado que busca gerar direitos sociais.

Tal como afirma Bicalho (2013, p. 176), sobre “a busca de alternativas criativas para auxiliar o Estado social brasileiro no desempenho de suas tarefas constitucionais é exigência imperiosa”, defende-se a ideia de que seria por meio da concessão de benefícios e incentivos fiscais que o ramo fiscal estaria concretizando os direitos sociais e a educação, especificamente. Assim, entende-se que nessa área, a extrafiscalidade é o instituto capaz de difundir a educação. Isso porque, conforme antecipado em outro tópico, ele é o principal concretizador de valores constitucionais por parte do Fisco.

A extrafiscalidade não pode ser vista, exclusivamente, sob a sua concepção formalista, que a considera somente como um instrumento regulatório de mercado, mas sim como uma importante ferramenta de distribuição de rendas e propagação de valores sociais.

Em outras palavras, ela se torna um elemento caracterizador da política fiscal da atualidade, que vê, na realidade tributária e financeira, uma maneira para a formulação de programas públicos e ações de enfrentamento de crises conjunturais e mazelas sociais (BICALHO, 2013, p, 178). A sua eficácia, portanto, vai além da mera estimulação de comportamentos: ela busca atingir a justiça fiscal e a efetivação das políticas sociais.

Considerando-se as deficiências históricas da socialidade no Brasil, a extrafiscalidade permite uma aferição sobre a efetivação e adequação das políticas sociais e programas prestacionais realizados pelo Estado social, indicando a correspondência entre os recursos demandados, as despesas realizadas e o esforço tributário realizado pela sociedade. Apenas através de uma visão integrada dos instrumentos extrafiscais (tributos, subvenções, subsídios, transferências, etc.) torna-se crível a observância de preceitos fundamentais da atuação estatal, amplamente estipulados em normas financeiras e tributárias no Brasil, tais como: equilíbrio fiscal,

transparência fiscal, planejamento orçamentário, publicidade, moralidade, responsabilidade fiscal e, por último, justiça social. (BICALHO, 2013, p. 180)

Referido argumento se aplica, minuciosamente, no campo da efetivação do direito social à educação. Conforme manifesto em capítulos anteriores, existem diversas formas de concessão de benefícios fiscais capazes de gerar o incentivo a todas as formas de ensino.

A educação, por si só, é instrumento apto a garantir a justiça e a equidade. Com isso, se aliada a ferramentas tributárias, que concedem benefícios e incentivos fiscais para aqueles que se interessem em compeli-la, seja como representante do governo ou membro da iniciativa privada, é uma forma de estimulá-la, sem a necessidade de aplicação de recursos e receitas financeiras arrecadados pelo Estado.

Assim a política de concessão de incentivos e benefícios fiscais faz com que seja possível o acesso das entidades privadas nessa área. A promoção dos direitos sociais pelas entidades do Terceiro Setor e, também, pela iniciativa particular (Segundo Setor) é desestimulada pela carga tributária que têm de suportar. Tal medida não condiz com o Estado que busca concretizar a socialidade:

Desta forma, pensamos que discursos conservadores profusamente divulgados no Brasil sobre a alta incidência da carga tributária ou a inépcia do Estado social encontram-se dissociados do pacto político fundamental que rege, na atualidade, a sociedade brasileira. São, inequivocamente, vozes que ecoam o Brasil pré-moderno do trabalho escravo e do oligarquismo prenhe de privilégios; fantasmas do Brasil moderno em que a distribuição das riquezas ocorreria apenas após o crescimento do bolo, escondendo o fato de que seu recheio já havia sido apropriado pelas elites nacionais. (BICALHO, 2013, p. 194)

Argumenta-se no sentido de a educação, por ser um valor constitucionalmente garantido, não poder sofrer entraves fiscais e burocráticos para a sua concretização. Devem existir alternativas para a arrecadação de receitas por meio dos tributos capazes de alcançar todos esses direitos constitucionalmente garantidos. Nesse sentido,

Frente ao grande desafio que tem representado a garantia ao direito fundamental da educação, o papel a ser exercido pelo legislador se torna, quando da normatização do tema, de inestimada importância, cabendo a ele introduzir novos métodos que resultem no desencadeamento de iniciativas capazes de reconhecer no tributo uma prestação pecuniária não limitada apenas a angariar mais

recursos para o Erário, mas destinada a influenciar e concretizar valores que o legislador constituinte entendeu como merecedores de maior proteção, como é o caso da educação. (MENDONÇA; ALMEIDA, 2011, p; 684)

Dessa forma, o incentivo de valores constitucionais, mais precisamente do direito à educação, é também tarefa da autoridade tributária, que deve visualizar na extrafiscalidade o mecanismo primordial para atingir esse objetivo, já que esta é portadora de uma flexibilidade normativa que, dentre suas inúmeras formas (imunidade, isenção, remissão, anistia, subsídio, alteração de alíquota), transcende ao formalismo tributário que busca a segurança jurídica.

Partindo desse pressuposto, outro ponto importante que convém destacar diz respeito à tributação daquelas escolas de ensino livre, ou seja, aquelas que não pertencem à estrutura curricular básica das instituições de ensino. São as escolas de artes, esportes, de música, idiomas, dentre outras.

Conforme restou evidenciado, ainda hoje se pensa que somente a educação formal, de ensino básico, fundamental, médio e superior merece receber tratamento fiscal diferenciado, pois é ela quem teria importância. Exemplo disso é o fato de somente a Lei de Rouanet, muito criticada, ser uma das únicas a incentivar fiscalmente aqueles que contribuem com a cultura, bem como o fato de diversas despesas relacionadas às escolas de esportes não serem dedutíveis do imposto de renda da pessoa física.

Tal constatação não merece prosperar. O principal objetivo da defesa do direito constitucional à educação reside no argumento de ela ser formadora de cidadãos, capazes de integrar o mercado de trabalho, mas também habilitados para pensar e questionar as situações que lhe dizem respeito, como política, economia ou outras de seu cotidiano.

Para Morin (2003, p. 65):

A educação deve contribuir para a autoformação da pessoa: ensinar a assumir a condição humana, ensinar a viver, e ensinar como se tornar cidadão. Um cidadão é definido, em uma democracia, possui solidariedade e responsabilidade em relação à pátria. O que supõe nele o enraizamento de sua identidade nacional.

Assim, a educação não é somente o ensino das matérias básicas que são ministradas nas escolas, mas a percepção do meio ambiente que circunda o indivíduo é igualmente essencial quanto à primeira.

Classificando a educação, Rosseau (1995, p. 11) a dividia em três formas: aquela que vem da natureza, dos homens ou das coisas. A educação da natureza é realizada pelo desenvolvimento interno das faculdades do ser humano. A dos homens é, segundo o autor, “o uso que nos ensinam a fazer desse desenvolvimento”. E, por último, a educação das coisas é o ganho da experiência pelos objetos que afetam o indivíduo.

Acredita-se que as instituições de ensino possuem capacidade para ministrar e incentivar as três formas. Cada escola tem a sua função. A escola de artes, por exemplo, acentua a educação das coisas, pois prepara a capacidade cognitiva do indivíduo. Já a de música, incentiva o aprimoramento das faculdades internas do ser humano, equivalente à educação da natureza.

Todos os modos de ensino, de uma maneira geral, contribuem para essas formas de educação, fazendo com que se forme uma sociedade completa, questionadora e promotora da justiça e do bem comum.

Citando Fidel Castro sobre a falsificação da história cubana, István Mészáros (2008, p. 36) afirma que o ensino nas escolas, hoje, é deturpado no intuito de manter o interesse da ordem estabelecida.

É nesse contexto que o estudo das artes pode promover sujeitos pensantes:

Nunca é demais salientar a importância estratégica da concepção mais ampla de educação, expressa na frase: “a aprendizagem é a nossa própria vida”. Pois muito do nosso processo contínuo de aprendizagem se situa, felizmente, fora das instituições educacionais formais. Felizmente, porque esses processos não podem ser manipulados e controlados de imediato pela estrutura educacional formal legalmente salvaguardada e sancionada. (MÉSZÁROS, 2008, p. 53)

Por isso, conceder benefícios somente às escolas de ensino formal não promoverá, integralmente, o direito à educação, visto que determinados modos de aprendizagem não estariam sendo efetivados. A escola deve ser capaz de preparar indivíduos que possuam condições humanas, que saibam viver, que sejam cidadãos.

Assim, parte-se do pressuposto da importância de todas as modalidades de educação de Rosseau e de todas as formas de definição de “instituições de educação”, sejam formais ou livres, aptas a habilitar sujeitos capazes de pensar e

questionar.

Ademais, como a educação é um dos direitos sociais ainda carentes de efetivação, torna evidente o dever da entidade fiscal de propor políticas para corrigir essa situação.

Conclui-se, portanto, na importância do Direito Tributário para efetivação do Estado Social, promotor de incentivos e políticas públicas suficientes para garantir direitos fornecedores de dignidade humana e inclusão social. Para isso, a extrafiscalidade é instrumento primordial dentro da justiça fiscal, adequado para avaliar esse viés social tributário. Entretanto, ainda há muito a ser feito para que esse intuito seja atingido.

4.3 A necessidade de regulação

Por fim, uma vez traçada a importância de todos esses benefícios fiscais, este último tópico visa comprovar que existe ainda muito progresso a ser realizado com relação a esses incentivos, no sentido de conferir-lhes maior efetividade frente à dificuldade que possuem em comprovar os requisitos exigidos a suas entidades.

Uma repaginação no sistema educacional hoje é primordial para garantir o acesso à educação, não somente no ensino superior, mas em todos os seus níveis. É nesse contexto que Mészáros considera que, somente com uma reformulação do quadro social das práticas educacionais, será possível uma mudança efetiva na educação:

Poucos negariam hoje que os processos educacionais e os processos sociais mais abrangentes de reprodução estão intimamente ligados. Consequentemente, uma reformulação significativa da educação é inconcebível sem a correspondente transformação do quadro social no qual as práticas educacionais da sociedade devem cumprir as suas vitais e historicamente importante funções de mudanças. (MÉSZÁROS, 2008, p. 25)

O escopo desse tópico será, então, o de evidenciar que essa reformulação do quadro social, dentro do ramo tributário, estaria em melhorar a situação das instituições educacionais, para conferir-lhes mais transparência, e, acima de tudo, aprimorando o ambiente fiscal em que atuam.

De acordo com recente pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de

Planejamento Tributário (online), em estudo sobre carga tributária/PIB x IDH, realizada em 2011, dentre os 30 países que possuem a maior carga tributária, o Brasil é o pior país em política de retorno da receita arrecadada para o bem-estar da sociedade.

Da mesma forma, o Observatório de Equidade do Conselho de Desenvolvimento Social, órgão vinculado à Presidência da República, divulgou relatório (BRASIL, 2011) onde constatou que:

o retorno social em relação à carga tributária é considerado baixo porque dos 34,9% do PIB auferidos em 2008 apenas 10,4% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação (4,7%), saúde (3,7%), segurança pública (1,4%) e habitação e saneamento (0,6%).

Esse fato comprova que a política de arrecadação tributária não consegue atingir o objetivo de realização da educação. Apesar da alta carga tributária, o retorno da receita em favor da educação ainda é pequeno.

Não obstante, as políticas que hoje existem proporcionam, principalmente, educação formal, do ensino fundamental ao superior. Poucas são as ações do Governo que visam à educação livre, em escolas de arte, música, esportes. Esta, aliás, é uma atitude preocupante, pois essa última forma de educação é tão (ou mais) adequada para transformar indivíduos, formando pessoas aptas a pensarem e questionarem. Nesse sentido:

A educação institucionalizada, especialmente nos últimos 150 anos, serviu – no seu todo – ao propósito de não só fornecer os conhecimentos e o pessoal necessário à máquina produtiva em expansão do sistema do capital, como também gerar e transmitir um quadro de valores que legitima os interesses dominantes, como se não pudesse haver nenhuma alternativa à gestão da sociedade, seja na forma “internalizada” (isto é, pelos indivíduos devidamente “educados” e aceitos) ou através de uma dominação estrutural e uma subordinação hierárquica e implacavelmente impostas. (MÉSZÁROS, 2008, p. 35).

Tomando por base a compreensão de Mézáros, tem-se, ademais, que a educação, dentro do sistema atual, é utilizada como um instrumento de dominação. A própria política burocrática para comprovação dos direitos referentes aos benefícios fiscais evidencia que somente uma pequena parcela de entidades privilegiadas consegue recebê-las. Defende o autor que quaisquer das pessoas que estão relacionadas com educação – educandos ou educadores – são privilegiadas e

estão em uma situação totalmente alheia daqueles que precisam de educação:

Na concepção de educação há muito dominante, os governantes e os governados, assim como os educacionalmente privilegiados (sejam esses indivíduos empregados como educadores ou como administradores no controle das instituições educacionais) e aqueles que têm de ser educados, aparecem em compartimentos separados, quase estanques. (MÉSZÁROS, 2008, p. 69)

Estimulando toda iniciativa privada para a educação, o Estado deveria proporcionar meios adequados para que ela realmente conseguisse atuar e atingir essa camada defasada. Porém, frente a essa dificuldade, o que se acaba formando é uma política mercante da educação, na qual as pessoas somente estão dispostas a correr o risco de desenvolver suas atividades sob uma margem de lucro muito alta.

Por conseguinte, não se contesta que a educação vive momentos de angústia, em todos os níveis de ensino (básico, médio, superior). Nessas condições, a atividade oportunista para a exploração da educação como negócio encontra a sua oportunidade (DOMINGOS, 2013, p. 114).

Diante do exposto, defende-se, nesse derradeiro tópico, a necessidade de abertura e ampliação dos incentivos fiscais, bem como dos seus beneficiados. Com esse aumento, entende-se que a visão de mercancia da educação tende a diminuir, fazendo com que a educação de qualidade atinja um maior número de pessoas.

Para melhor entender essa percepção de “mercado da educação”, Gentili (1999, p. 15) traz à baila a postura neoliberalista que justifica a crise educacional pela ausência de um verdadeiro “mercado educacional”, sendo a construção desse um dos principais objetivos dos defensores dessa política. Para os que adotam essa visão, somente o mercado dinâmico e flexível que poderia promover os mecanismos fundamentais garantidores da eficácia dos serviços prestados.

Segundo o mencionado autor (1999, p. 15, grifo do autor), para esse espectro, “não existe mercado sem concorrência, sendo ela o pré-requisito fundamental para garantir aquilo que os neoliberais chamam de *equidade*”. De acordo com Gentili (1999, p. 22),

os neoliberais definem um conjunto de estratégias dirigidas a transferir a educação da esfera dos direitos sociais à esfera do mercado. A ausência de um verdadeiro mercado educacional (isto é, a ausência de mecanismos de regulação mercantil que configurem as bases de um mercado escolar) explica a crise de produtividade na escola.

O significado de educação como mercado não fará aumentar a eficiência e qualidade, servindo somente para dificultar o acesso da sociedade aos níveis de ensino. Retirar a educação da esfera dos direitos sociais, trazendo-a para o mercado flexível, da livre concorrência, acarretará um aumento da dominação e do privilégio. Se for adotada a postura neoliberalista, que incentiva o mercado da educação como única forma de promover a sua eficiência, estar-se-ia retirando a responsabilidade estatal em propor educação de qualidade.

O Estado ainda é a principal entidade que deve fornecer meios e condições adequadas para que a sociedade tenha suas desigualdades sociais e regionais reduzidas, com condições mínimas para uma vida digna.

A esse respeito, comentando sobre o enfraquecimento do Estado frente à globalização, Hobsbawn (2007, p.110, grifo do autor) afirma que a sua única saída hoje é governar, ou seja: “seus peritos em relações públicas insistem em que eles (os governos) têm de *aparecer* constantemente aos olhos do público como entidades que estão governando”.

Isso ocorre porque o povo espera que o Estado atenda à sua vontade, fornecendo os meios adequados de acesso à educação, não podendo restringi-la a um mero objeto de mercado, passível de dominação e das mais diversas formas de especulação, de maneira a torná-lo inatingível para a maioria da camada mais baixa da população.

A política neoliberalista que tende a mercantilizar os direitos sociais não pode encontrar guarida, devendo o Estado ser um membro ativo para a sua concretização. Para Hobsbawn (2007, 113-114):

[...] a utopia de um mercado de tipo *laissez-faire*, global e anárquico não acontecerá. A maior parte da população mundial, e com certeza os que vivem em regimes de democracia liberal que merecem o nome, continuará, portanto, a viver em Estados operacionalmente efetivos [...].

Assim, atribuir a eficiência da educação a um mercado, que estimula a livre concorrência, colocará em risco todas as políticas públicas que dirigem rumo à democratização do ensino e que já conseguiram ser efetivadas.

Por outro lado, contudo, o Estado brasileiro comprovadamente não consegue, sozinho, fornecer educação a toda sua população. Nesse contexto, a

iniciativa privada deve participar ativamente, não somente na proposição de políticas públicas, mas também na sua provisão. O próprio artigo 209 da Constituição Federal garante o ensino livre para a iniciativa privada, desde que cumpridas e autorizadas as normas gerais da educação nacional, bem como qualitativamente avaliadas pelo Poder Público.

Conforme tentou se desenvolver nos capítulos anteriores, é de extrema importância a participação das entidades do Segundo e do Terceiro Setores para a promoção da educação. Igualmente inegável sua necessidade no processo de democratização e acesso a todas as pessoas.

Oportuno explicar, ainda, que Habermas já defendia a importância da organização da sociedade, pois para ele esta “tem a chance de mobilizar um saber alternativo e de preparar traduções próprias, apoiando-se em avaliações técnicas especializadas” (1997, p. 105). O autor explica, também, que “diretamente, a sociedade só pode transformar-se a si mesma; porém ela pode influir indiretamente na autotransformação do sistema político constituído como um Estado de direito. Quanto ao mais, ela também pode influenciar a programação desse sistema” (1997, p. 106)

Tendo isso em vista, devem-se buscar instrumentos para que ela participe, sem que faça desse direito social um objeto de mercancia. É necessário coibir os meios e as formas nos quais ela poderá ser reduzida a essa relação negocial.

Para tanto, defende-se uma ampliação e regulamentação das políticas de incentivo fiscal, ou seja, um aumento da extrafiscalidade no setor educacional. Nesse caso, a utilização dos mecanismos da extrafiscalidade seria, assim, uma maneira de mesclar a responsabilidade estatal com o desejo de integração do setor privado. Logo:

[...] em virtude de nossa herança colonial e patrimonialista, defendemos que o resgate das relações comunitárias e de igualdade deve ser inicialmente encaminhado pelo Estado social brasileiro em construção. Tal atribuição somente será adequada e eficazmente assegurada mediante a utilização de instrumentos extrafiscais pautados pelo equilíbrio fiscal, transparência e publicidade inerente à responsabilidade fiscal, promovendo-se uma contínua avaliação entre a receita arrecadada e a despesa necessária a esse desiderato. (BICALHO, 2013, p. 185).

Depreende-se, portanto, que a extrafiscalidade é a ferramenta essencial

para que o Estado promova os direitos sociais, estando abalizado pela transparência e publicidade, que são inerentes à responsabilidade fiscal. Dessa forma, será possível fazer com que a iniciativa privada se interesse cada vez mais em promover um direito inerente a todas as pessoas. Retirando a ideia de que a educação é um mercado e de que a carga tributária para um empresário é alta, será possível, finalmente, incentivar a prática dessas atividades.

Por isso, sustenta-se o argumento da ampliação dos benefícios e incentivos fiscais para as entidades educacionais, uma vez que essa seria uma expressão de que a educação é um direito que deve ser efetivado por todas as pessoas, e não apenas um objeto que, pela livre concorrência das entidades privadas, conquistará sua eficiência.

Importante destacar, ademais, que não é a ausência de tributação que fará aumentar a mercancia das instituições de ensino. Acredita-se que a função do Direito Tributário dentro dessa problemática é a de promover uma abertura da atividade tributante para que se retire essa visão de mercado das instituições de educação. Já com relação à eficiência educacional, não é a política de mercado que conseguirá realizá-la, mas o estudo e a pesquisa de atividades que realmente façam com que a educação seja mais eficaz.

Sobre esse aspecto, confia-se que uma dessas medidas seja pela ação e fiscalização minuciosa do Ministério da Educação e de seus órgãos especializados. Exemplo disso foi o recente descredenciamento, efetivado no dia 13/01/2014, da Universidade Gama Filho e do Centro Universitário da Cidade (UniverCidade), ambos localizados no Rio de Janeiro e mantidas pela Galileo Administração de Recursos Educacionais².

Realizado pelo colegiado Superior da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior (SERES), órgão vinculado ao Ministério da Educação (MEC), o descredenciamento das instituições que não cumpram com suas funções primordiais seria uma forma de regulação para que seja alcançada a ansiada eficiência.

A extrafiscalidade, aliada à fiscalização da eficiência das instituições de

² Notícia publica no Jornal Folha de São Paulo, em 13/01/2014, disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/educacao/2014/01/1397198-universidade-gama-filho-e-descredenciada-pelo-ministerio-da-educacao.shtml>>, acesso em 29/03/2014.

ensino por parte do Estado, seria uma forma deste não utilizar da tributação direta e da efetivação do ciclo das políticas públicas, que em muitos casos exigem um alto grau de empenho, do que a simples concessão de benefícios tributários.

O ponto crítico que se busca abordar, entretanto, reside na elevada carga tributária ainda latente para essas instituições, bem como na dificuldade em conseguir os já existentes benefícios e incentivos fiscais. Tal fato chama a atenção para a razão alarmante que há no atual sistema tributário brasileiro: ao mesmo tempo em que o Estado não fornece educação de qualidade para a totalidade de sua população, cobra tributos daqueles que assim o fazem na iniciativa privada. Por conseguinte, não cumpre seu papel, e impõe ônus para aqueles que fornecem educação. Nesse sentido:

a importação de ônus tributário sobre a educação poderia soar como primeira dificuldade na consecução dos propósitos constitucionais, além da aparente contradição em ver o Estado tirando proveito de sua própria ineficiência, na medida em que tem aumentada a sua arrecadação de tributos na razão inversa da sua iniciativa para cumprimento dos desígnios constitucionais, ou seja, quanto menos for a atuação direta do Estado na prestação dos serviços educacionais que lhe cabem, tanto maior será a sua arrecadação de tributos pela possibilidade de incidência quando delegado esse mister à iniciativa privada (MINATEL, 2013, p. 158).

Mesmo que com finalidade lucrativa, em sua grande maioria, são essas as instituições capazes de fornecer educação de qualidade no atual programa educacional.

Importante focalizar essa política de abertura fiscal que, por meio da concessão de benefícios, não ofende a capacidade contributiva, no sentido de deixar de tributar entidades que possuem grande amonta de recursos. A esse respeito, nas considerações de Regina Helena Costa (2001, p. 86), ao explicar sobre a instituição das imunidades, evidencia-se uma diferença entre capacidade econômica e capacidade contributiva. A capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas as duas não se coincidem. Nas palavras da referida autora:

Em verdade, a imunidade pressupõe a existência de capacidade econômica. Com efeito, ausente tal capacidade, despindo-se o fato em foco de conteúdo econômico, a situação seria de mera não-incidência, na dicção da doutrina tradicional; ou, como preferimos, de irrelevância para o Direito Tributário. Em outras palavras, tal situação traduzir-se-ia em "atipicidade", e não haveria sentido na instituição de imunidade. Não estaria presente, nesse contexto, a capacidade contributiva, em seu sentido objetivo. (COSTA, 2001, p. 87)

Para a jurista, as entidades que são imunes – beneficiárias, portanto, de uma forma de extrafiscalidade – não possuem capacidade contributiva, apesar de muitas vezes serem portadoras de capacidade econômica. Em que pese o fato de possuírem lucros e recursos capazes de gerenciar sua atividade, devido a outros fatores elas não podem figurar como sujeitos passivos na relação tributária.

Por outro lado, é certo que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, pois, para ser sujeito de obrigações tributárias, é necessário dispor de recursos para realizar o pagamento dos tributos. Entretanto, não se pode afirmar que o contrário é verdadeiro: ainda que dotado de capacidade econômica, para a defesa de certas situações, a capacidade contributiva será superada por outro valor fundamental, que o constituinte considerou mais relevante.

A sociedade deve ser, em última análise, a favorecida pela concessão dos benefícios fiscais. Nesse caso, embora possa ser verificada a capacidade contributiva de algumas entidades, a Constituição buscou preservar um valor econômico, político e social maior. Com isso,

Não se pode dizer que as atividades imunes, nos incisos citados, sejam instrumentos de governo. Não o são, mas configuram atividades de ‘interesse público’ no sentido lato, que são desempenhadas sem intuito de lucro, ou proveito individual privado. Enquanto atividades que, **em sua essência, não configuram exploração econômica, são despidas de capacidade contributiva.** (BALEIRO, 2010, p. 500, grifo nosso)

Mesmo que o mencionado autor se refira somente à imunidade, entende-se que todos os benefícios fiscais que são concedidos por meio da extrafiscalidade possuem esse intuito e, portanto, todas as atividades desenvolvidas por esses entes não se caracterizam como uma forma de exploração econômica.

É evidente que os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação possuem capacidade econômica e têm patrimônio para gerir suas atividades. Porém o constituinte, buscando valores maiores - o pluralismo político, a livre associação sindical e profissional e o direito à educação, respectivamente - proibiu a cobrança de tributos sobre eles.

Com relação às imunidades, mais especificamente, entende-se haver indícios teratológicos ao exigir a ausência de finalidade lucrativa para as entidades de educação e assistência social, porquanto nenhum outro ente elencado no artigo

150, inciso VI da Constituição Federal, assim o foi.

Laureando o princípio da equidade, as entidades educacionais e assistenciais não deveriam sofrer encargos maiores do que os concedidos para outros órgãos. As exigências para a sua formação e constituição e, inclusive, o requisito de ausência de finalidade lucrativa, da maneira como consta na Constituição Federal, é imposto somente para essas instituições, consumando-se, nesse caso, uma verdadeira desigualdade.

Tal posicionamento também ofende o princípio da proporcionalidade, que, segundo Humberto Ávila (2005, p. 212), é caracterizada como um instrumento de controle dos atos do Poder Público. Ele a define como:

um postulado normativo aplicativo, decorrente do caráter principal das normas e da função distributiva do Direito, cuja aplicação, porém, depende do imbricamento entre bens jurídicos e da existência de uma relação meio/fim intersubjetivamente controlável. (2005, p. 213)

Dessa forma, ofende-se o princípio da proporcionalidade quando é concedida, por exemplo, a imunidade aos livros, jornais e periódicos, sem a exigência de que suas editoras não auferam lucros, na medida em que assim o faz com as instituições de educação.

Observe-se que não se defende uma restrição, uma vez que a imunidade objetiva é extremamente importante para o desenvolvimento da cultura e educação brasileira. Apresenta-se, outrossim, uma ampliação: adequadamente a ela, que proporciona lucros às suas editoras, seria possível também um alargamento da imunidade subjetiva, conferida às instituições de educação.

Diante dessa configuração, guardado o devido respeito à livre manifestação da fé, direito fundamental elencado no artigo 5º, inciso VI e 19, o presente trabalho teve como objetivo comprovar que a educação é, efetivamente, um direito tão importante como outros previstos na Constituição. Tomando por base tal constatação, em consonância com a proporcionalidade, portanto, não se aprecia sentido o requisito da ausência de finalidade lucrativa para as instituições de educação e assistência social, já que para os templos de qualquer culto não há essa exigência.

A imunidade das instituições religiosas é concedida sob o argumento de que os cultos não podem ser subvencionados pelo poder político, que poderia assim

fazê-lo por meio do tributo. Logo, como os cultos não podem ser objeto de subjuço por parte do poder político, igualmente não poderão ser também as instituições educacionais, formadoras de indivíduos que lutarão por seus direitos dentro da democracia.

Outro ponto importante da pesquisa foi defendido no capítulo que trata sobre as imunidades das entidades de assistência social e instituições educacionais. Os mecanismos que atualmente elas possuem não são capazes de lhes conferir segurança jurídica e estabilidade fiscal. Isto porque a necessidade do certificado de beneficência e assistência social para que lhe sejam concedidos incentivos fiscais, da maneira como está, privilegia somente aquelas instituições já formadas, com profissionais capacitados na área contábil, hábeis para cumprir com os requisitos e as exigências nela dispendidos.

Na mesma esteira, aquelas instituições que conseguem determinado certificado não possuem segurança de que permanecerão com ele, não tendo sido considerado, nem pelos Tribunais Superiores, como um direito adquirido, fazendo-se indispensável a sua revalidação. Veja-se:

Direito Administrativo - Mandado De Segurança - Lei 9.637/98 - Organização Social - Descumprimento de Contrato de Gestão - Desqualificação da entidade impetrante - ato da Ministra De Estado do Meio Ambiente - Ausência de violação dos Princípios da Ampla Defesa, Contraditório e Devido Processo Legal - Análise da substancial defesa apresentada pela impetrante - Legalidade e Constitucionalidade do Processo Administrativo que culminou com o ato impetrado - ausência de direito líquido e certo a ser protegido pela via eleita - denegação da ordem - prejudicado o exame do Agravo Regimental.(MS 10.527/DF – Distrito Federal, relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 14/09/2005, órgão julgador: primeira seção)

Além disso, uma vez reconhecido esse direito e o conseqüente certificado, os fatos geradores de tributos ocorridos antes de sua concessão serão exigidos e cobrados. Ainda que seja concedido, tratando-se de uma instituição que atinge e cumpre os requisitos da beneficência social educacional, ela deverá arcar com os tributos por ela exigidos anteriores a esse fato.

Tal circunstância deixa o Estado em uma situação confortável: ao mesmo tempo em que não efetiva os direitos educacionais, recolhe os tributos daqueles que assim o fazem.

Não é esse o intuito principal da norma, mas sim o de estimular a sociedade civil a promover o direito fundamental à educação. Porém, ela encontra muitas vezes barreiras tão intransponíveis, devido aos excessos de exigências e a desgovernada burocracia, que acaba por desestimular determinado comportamento.

Assim, diante do exposto, conclui-se pela necessidade de melhor regulamentação da legislação vigente sobre as instituições educacionais, de maneira a reduzir a complicação para a concessão de seus certificados, bem como o aumento da concessão dos benefícios e incentivos fiscais a todas as formas de ensino, tanto a formal quanto a livre.

Para cumprir essa política de abertura e regulação dos benefícios fiscais, trouxe à baila dois institutos, alternativos: um como forma de exemplificar essa política de melhor regulamentação; outro capaz de efetivamente atingir as entidades de educação de maneira a proporcionar maior inclusão desse direito social.

O primeiro, portanto, é o Projeto de Lei Complementar nº 239/2013, de iniciativa do Deputado Federal Marcos Rogério, para alterar os dispositivos do Código Tributário Nacional que concedem a possibilidade de suspensão da imunidade tributária das entidades elencadas nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, o qual será constado em anexo a esse trabalho.

Ele visa inserir o artigo 14-A para aplicar o procedimento em caso da suspensão dessa imunidade. De acordo com o projeto, a fiscalização tributária deveria expedir uma notificação fiscal, especificando as irregularidades encontradas e que poderiam determinar a suspensão do benefício.

A entidade, por sua vez, poderia, no prazo de 30 dias, apresentar alegações e provas para comprovar que ainda seria beneficiária da garantia. Tais arguições poderiam ser acolhidas ou não pela autoridade fiscal e, ainda que decidido pela suspensão da imunidade, existe a possibilidade de ser apresentada impugnação a esse ato declaratório.

Referido Projeto de Lei Complementar visa, conforme sua própria justificativa, “garantir plenamente o direito de defesa do contribuinte”, bem como atender “os interesses das entidades imunes e dos fiscos [...], trazendo segurança jurídica para todos os envolvidos” e, não obstante tenha sido retirada pelo autor, nada impede que o proponha novamente.

Tal medida, conquanto diga respeito somente à imunidade, pode se tornar o primeiro passo para que seja melhor avaliada, também, a política de certificação das entidades educacionais, bem como a concessão das demais isenções das quais elas seriam beneficiárias.

Defende-se, outrossim, a ideia da criação de uma Proposta de Emenda à Constituição que, da mesma forma que não impõe a ausência de finalidade lucrativa para os templos de qualquer culto, não a atribuiria para as entidades educacionais e assistenciais, exigindo somente que seus recursos sejam aplicados integralmente nas suas atividades. Tal medida seria necessária para que tantas injustiças fiscais não ocorressem com as instituições que possuem o intuito de promover a educação.

Para que seja alcançada a efetivação do direito fundamental à educação, a política fiscal deve sofrer uma repaginação e melhorar seu campo de visão com relação a essas instituições no intuito de beneficiar e incentivar que esse objetivo seja buscado por todos os membros da sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a certeza de que a presente pesquisa não esgotou tudo sobre o tema, algumas considerações finais são necessárias.

No Estado Democrático de Direito, todos são responsáveis pela concretização da Educação: poder público, sociedade, entidades não governamentais sem fins lucrativos e empresas privadas.

Para efetivação da socialidade, o Estado deve criar um ambiente favorável para que todos possam assim agir de maneira a garantir seu pleno desenvolvimento. Uma dessas facetas, na qual ele utiliza seu Poder de Tributar, seria no emprego de instrumentos extrafiscais para conceder benefícios e incentivos fiscais que promovessem tal direito.

A sociedade, por sua vez, deve valer-se de sua cidadania tributária, expressão da soberania popular, para que a arrecadação e distribuição da receita tributária sejam feitas de maneira justa e igualitária, beneficiando setores como a saúde e educação. Na mesma medida em que deve efetuar o pagamento de tributos para custear o aparelhamento estatal, é legitimado também para cobrar transparência sobre todas as atividades governamentais, tais como a concessão de benefícios fiscais para as políticas educacionais.

Ela irá utilizar sua cidadania e consciência fiscal como uma forma de limitação ao poder de tributar, exigindo que sejam criados mais incentivos para aqueles que concretizam direitos sociais.

Nas entidades privadas, com ou sem finalidade lucrativa, cada vez mais se torna evidente que o Estado não consegue ser garantidor da dignidade humana, motivo por que aumenta nelas a consciência de sua responsabilidade social, que a realiza de maneira direta, por meio de instituições focadas em fornecer educação, ou indireta, nas empresas de outros ramos do mercado, que a incita mediante investimentos ou estímulo a seus funcionários aos estudos, por exemplo.

Diante disso, o Estado deve promover políticas que favoreçam esses setores que promovem a Educação. Dentro do Direito Tributário, quem cumpre esse papel é a extrafiscalidade, por meio dos benefícios tributários (imunidades constitucionais, isenções, financiamentos).

Essa investigação teve como objetivo demonstrar os principais entraves que existem na legislação vigente para que o direito à educação seja exercido pela sociedade.

A começar, os benefícios fiscais constantes no ordenamento jurídico muitas vezes carecem de realização diante das inúmeras barreiras burocráticas que encontram.

A primeira delas, consubstanciada no Programa Universidade para Todos, apesar de se tratar de uma política educacional que visa a democratização do ensino e garantir educação para diversos jovens que, caso contrário, não teriam acesso ao Ensino Superior, prevê a exigência da instituição arcar com os custos do aluno beneficiário do Programa, ainda que seja desligada posteriormente.

Em outras palavras, além de não mais ser beneficiária das isenções fiscais sobre o recolhimento de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o Programa de Integração Social, ainda teria onerosidade extra com o aluno bolsista.

De outra monta, para as empresas educacionais privadas, como incentivo fiscal, pode-se encontrar somente a aderência facultativa ao Simples Nacional. Tal legislação também encontra suas críticas quando concede essa isenção para entidades educacionais de ensino formal, mas não a faz na promoção da educação esportiva, ferindo a igualdade material.

Já com relação ao Imposto de Renda da Pessoa Física, a limitação quantitativa e qualitativa de sua dedução ofende a promoção do direito à educação. Argumenta-se, portanto, no sentido de conferir justiça fiscal material ao isentar-se todas as despesas com educação, tal como são feitas com as despesas com a saúde (médicos, dentistas, fonoaudiólogos, dentre outros).

Já com relação às entidades do Terceiro Setor que visem a qualificação com o CEBAS – Educação, beneficiárias de diversos incentivos tributários, devem estar constituídas há mais de 12 meses e cumprindo os requisitos exigidos para a certificação durante esse período, dentre eles, a ausência de finalidade lucrativa e de remuneração de seus gestores. Esse fato faz com que essas instituições operem em verdadeiro *déficit* orçamentário durante, no mínimo, um ano, para somente

depois se tornarem aptas à concessão do CEBAS.

A certificação, da mesma forma, não possui eficácia retroativa: todos os tributos recolhidos antes não serão restituídos aos contribuintes. Tal medida resulta em um demasiado aumento nos encargos da entidade educacional, porquanto, ainda que reconhecido o seu direito à isenção, onerou durante pelo menos um ano uma entidade que fazia *jus* a um benefício tributário.

Não obstante, ela não irá gerar direito adquirido, ou seja, pode ser cancelada a qualquer momento, desde que não se cumpram os requisitos exigidos. Referida medida resulta em uma instabilidade nos programas de certificação, o que acaba por desestimular tal atividade.

De todo o exposto nesse trabalho, defendeu-se, que existem outras maneiras de fiscalização e punição para as entidades que estejam em desacordo com as normas para o fornecimento de uma educação de qualidade.

Dessa forma, observou-se que a ambição da atividade tributante arrecadatória muitas vezes acaba por impor um sistema burocrático que onera demais e pouco estimula a promoção do direito educacional, ferindo, assim, a necessidade programática dessa garantia.

Sem embargo, defende-se a criação de uma Proposta de Emenda à Constituição que poderá atribuir imunidade a todas as instituições que promovam o direito à educação, desde que apliquem seus lucros em sua atividade essencial, e ainda que remunerem seus gestores, colocando fim ao problema dos entraves injustos e burocráticos das diversas legislações esparsas que concedem os benefícios fiscais.

Imunizar somente as casas de filantropia educacionais seria uma ofensa ao princípio da proporcionalidade, pois, quem produz os livros, jornais e periódicos, por exemplo, podem deter ou não finalidade lucrativa.

Para que se garanta a Justiça, o Direito Tributário Constitucional deve agir imunizando todas as entidades que promovam a educação e, dessa forma, garantam a inclusão social e a dignidade humana.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/?pg=70039&m=&t1=&t2=&t3=&t4=&ar=&ps=&cachebust=1396323892031>>. Acesso em: 08.03.2014.

ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora; FREITAS, Paulo Henrique de Souza. Constituição, economia e inclusão social. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo. v. 21, v. 21, p. 289-300,2008.

ALEXY, Robert. **Sistema jurídico, princípios jurídicos e razon práctica**. Traducción de Manuel Atienza. Cuadernos Del Filosofia Del Derecho. Alicante: Doz, 1998.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. Curso de Direito Constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ASSOCIAÇÃO BRASIL-JAPÃO DE PESQUISADORES. Disponível em: <<http://www.japao.org.br/>>. Acesso em: 01. 02. 2014.

ATALIBA, Geraldo. **IPU**: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, p.jan/mar, 1990, p. 233-238.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed. Atualizada por Dejalma campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misael Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro de. **Comentários à constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 6.v. t. 1. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. Celso Ribeiro de. Imunidade Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BARBOSA. Hermano Notaroberto. **O poder de não tributar**: benefícios fiscais na constituição. São Paulo: Quartier Lantin, 2012.

BARBOZA, José Cláudio Marques. **Ainda a extrafiscalidade do IPI**. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº103, mar./abr. 2012, p. 185-191.

BARROSO, Luiz Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BERGER, Marcela Procópio; PRESTA, Sergio Luiz Bezerra. IRPJ/CSLL e entidades educacionais com finalidade lucrativa. Aspectos relevantes. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CALCINI, Fábio Pallaretti; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 201 - 212.

BERNARDI, Renato. **Tributação ecológica (o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias)**. Disponível em <<http://professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1277138171.pdf>>. Acesso em 12.03.2014.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **A construção do Estado Social brasileiro na transição da modernidade: a extrafiscalidade como instrumento de legitimação do Estado Social na perspectiva funcional do direito**. 217 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Coordenação de Pós Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Brasília, 2013.

BREGA FILHO, Vladimir. **Direitos Fundamentais na Constituição de 1988: conteúdo jurídico das expressões**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

CAMPOS, Giovanni Chrstian Nunes. Tributação no simples a as atividades de ensino. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CALCINI, Fábio Pallaretti; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 129- 155.

CAMPOS, Walter de Oliveira. **Direitos fundamentais no Brasil: uma conjuntura adversa**. Argumenta: Revista do Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da UENP, Jacarezinho, n.12, p. 21-35, jan./jun. 2010. Disponível em: <http://www.cj.uenp.edu.br/ccsa/mestrado/index.php?option=com_docman&Itemid=69>. Acesso em: 08.06.2013.

CARDOSO, Lais Vieira. Imunidade e terceiro setor. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.); CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 213-228.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tribuátio**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHIESA, Clélio. Imunidades: as instituições de educação e a abrangência do art. 195, §7º, da Constituição Federal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.); CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 67-76.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler; MOREIRA, André Mendes. **Direito, Justiça e Poder de Tributar**: questões fiscais das empresas de mineração. Desafios para o desenvolvimento no Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

CONSELHO ADMINISTRATIVO FEDERAL. **Banco de dados**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 13. 02.2013.

COSTA, Ilton Garcia; SILVA, Marcelo Rodrigues da Silva; ILKIU, Ivan Moizés. **Terceiro Setor**: solução para o Estado engessado? In: COSTA, Ilton Garcia da; FREITAS, Paulo Henrique de Souza (Coords.). *Terceiro Setor, Ongs – Questões Críticas*. Verbatim, 2013, p. 9-29.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Imunidades tributárias**. Teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COVRE, Maria de Lourdes Manzini. **O que é Cidadania**. 3. ed. 11ª reimpressão. São Paulo: Brasiliense, 2003.

SILVA, Camila Crosso. **Banco Mundial, OMC e FMI: o impacto nas políticas educacionais**. Ação Educativa: 2008. Disponível em: <<http://www.acaoeducativa.org/index.php/component/content/article/89-pesquisas/1501-pesqconlbancomundial>>. Acesso em 16.12.2013.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Título original: Taking rights seriously

DOMINGO, Luiz Roberto. PROUNI – uma isenção condicionada. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CALCINI, Fábio Pallaretti; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 113- 128.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de direito constitucional**. v. 2 São Paulo: Saraiva, 2010. p. 121-257.

ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais – questões pontuais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 25-42.

ESTEVEES, João Luiz Martins. **O poder tributante do estado e os direitos humanos**. Londrina: Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina. nº. 1, dez.2012, p.83-91.

FARO, Julio Pinheiro. **A proibição aos efeitos de confisco**. São Paulo: Revista tributária e de finanças públicas, nº105, jul./ago. 2012, p. 33-46.

FOREQUE, Flavia. Universidade Gama Filho é descredenciada pelo MEC. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 13.01.2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/educacao/2014/01/1397198-universidade-gama-filho-e-descredenciada-pelo-ministerio-da-educacao.shtml>>. Acesso em: 29/03/2014.

GARCIA, Ana Carolina Ali. **Impactos socioambientais na produção energética: compensação financeira e royalties do petróleo e gás natural**. São Paulo: Revista Tributária e de finanças públicas, nº112, set./out. 2013, p. 198-227.

GENTILI, Pablo. Neoliberalismo e educação: manual do usuário. *In*: SILVA, Tomaz Tadeu da; GENTILI, Pablo (Org.). **Escola S.A: quem ganha e quem perde no mercado educacional do neoliberalismo**. Brasília: CNTE, 1996, p. 9-49.

GUEIROS, Rubens. **Jurisprudência tributária**. Uma análise das súmulas tributárias do STJ e do STF. Incluindo a súmula vinculante nº 8. 1. ed. Belo Horizonte: Ius Editora, 2010.

GOLDSCHIMIDT, Fábio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidades das instituições de assistência social: amplitude, vícios de regulamentação e requisitos. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.); CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 127-156.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. V. 2. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Imunidade recíproca das empresas públicas e das sociedades de economia mista**. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº103, mar./abr. 2012, p. 63-83.

HOBSBAWN, Eric. **Globalização, democracia e terrorismo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil – 2010**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2010/default.shtm>>. Acesso em 04.06.2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

INSTITUTO AYRTON SENNA.
<<http://senna.globo.com/institutoayrtonsenna/home/index.asp>>. Acesso em 12.03.2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH**. Coordenação: João Eloi Olenike e outros. Curitiba: IBPT, 2012. Disponível em:<http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/14191/196.pdf>. Acesso em 27/11/2013.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. A Década Inclusiva (2001-2011): **Desigualdade, Pobreza e Políticas de Renda. Comunicado do Ipea nº 155**. Disponível em:<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120925_comunicadoipea155_v5.pdf>. Acesso em: 05.02.2014.

JESUS, Isabela Bonfá. Critérios gerais da imunidade aplicada no conceito de instituição de educação e de assistência social. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 137-149.

JUNIOR, Anis Kfour. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LATORRE, Juliana Grandino; JUNIOR Pedro Anan. Restrição da imunidade tributária para as instituições sem fins lucrativos – Lei nº 9.532/97 – rendimentos e ganhos no capital das aplicações financeiras de renda fixa. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.); CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 277-284.

LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. **Terceiro setor, políticas públicas e tributação**. Disponível em:<<http://educiens.org.br/index.php?pag=menu&idmenu=7&artigos>>. Acesso em 18.12.2013

LONGO, José Henrique; LEVY, Luciana Zechin Portas. IRPJ/CSLL e entidades educacionais com finalidade lucrativa. Peculiaridades. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CALCINI, Fábio Pallaretti; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 177- 200.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Luiz Henrique Travassos. **Incentivos e benefícios fiscais: diferença no estado de direito desenvolvimentista**. São Paulo: Revista tributária e de finanças públicas, nº102, jan./fev./2012, p. 56-122.

MARCOVITCH, J. **A Universidade Impossível**. São Paulo, Futura, 1998

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Educação e imunidades tributárias. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.); CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 173-190.

_____. **Imunidade de instituições sem fins lucrativos dedicadas à previdência e assistência social**. Direito Público. Porto Alegre: jul./ set. 2003. p. 07-24. Disponível em: < <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/447?show=full> > . Acesso em 01/03/2014.

_____. **Sistema tributário na constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990.

MATOS, Martinho Ciríaco de. **A imunidade tributária da empresa prestadora de serviço público postal**. Salvador, 2013.

MAZZUOLI, Valério Oliveira. **Soberania e a proteção internacional dos Direitos Humanos: dois fundamentos irreconciliáveis**. Brasília: Revista de Informação Legislativa, nº. 156, out./dez. 2002, p. 169-177.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais**. 1. Ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

MÉSZÁROS, István. **A educação para além do capital**. 2. ed. São Paulo: Boitempo, 2008.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. **A extrafiscalidade tributária como mecanismo de concretização do direito fundamental à educação**. Pensar – Revista de Ciências Jurídicas. Fortaleza, v.. 16, n.2, jul/dez, 2011, p. 678-704.

MINATEL, José Antonio. IRPJ/CSLL: formas de tributação dos resultados das entidades educacionais com finalidade lucrativa. Noções gerais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CALCINI, Fábio Pallaretti; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 157- 176.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Curso de direito tributário: sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MORIN, Edgard. **A cabeça bem feita: repensar a reforma, reformar o pensamento**. 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003.

MORROW, Raymond. **Pesquisas educacionais e da política no Canadá: conhecimento crítico e os desafios comparativos do sucesso**. In: III Seminário Internacional de Educação da UNINOVE. São Paulo: Universidade, 2010. Disponível em: <<http://www.uninove.br/PDFs/Mestrados/Educa%C3%A7%C3%A3o/IIIENCONTRO/RaymondMorrow.pdf>>. Acesso em 27/03/2014.

MOTTA, Sergio Ricardo Ferreira. **A tributação da renda gasta com a educação.** São Paulo: Revista Tributária e de finanças públicas, nº111, jul./ago. 2013, p. 259-278.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2004.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo. **Imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos.** 13. ed. São Paulo: Atual, 2007.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa.** 2. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Teoria dos princípios constitucionais tributários.** A nova matriz da Cidadania Democrática na Pós Modernidade Tributária. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

OAB/RJ, Direito em Debate. **Organizações não governamentais.** Disponível em: <http://www.youtube.com/watch?v=UmZHxJ3g5ml>. Acesso em 06.06.2013

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do terceiro setor e Instituições Religiosas.** São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro e tributário.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

PAES, Jose Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Sociais.** 7ª edição. São Paulo: Forense, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário.** 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro; JUNIOR, Pedro Anan. Imposto sobre a renda da pessoa física e despesas com educação. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CALCINI, Fábio Pallaretti; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Direito tributário e educação.** São Paulo: MP Editora, 2013, p. 213 - 230.

PINTO, Hugo Eduardo Meza; OLIVEIRA, Marcus Eduardo. Por que todo mundo fala sobre a importância da educação e poucos fazem alguma coisa para melhorá-la? **O economista.** São Paulo: 28.09.2010. Disponível em: <http://www.oeconomista.com.br/por-que-todo-mundo-fala-sobre-a-importancia-da-educacao-e-poucos-fazem-alguma-coisa-para-melhora-la/>. Acesso em: 12.08.2013.

OLIVEIRA, Monique Pimentel de. Os inventivos fiscais como forma de garantir o direito ao meio ambiente saudável e promover as empresas sustentáveis. In: XXI Congresso Nacional do Conpedi, novembro/2013. **Sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade**. São Paulo: CONPEDI, 2013.

PIOZZI, Patrícia. **Utopias revolucionárias e educação pública**: rumos para uma nova “cidade ética”. Educação e Sociedade: Revista da Ciência da Educação. Centro de Estudos Educação e Sociedade. V. 28. Outubro/2007. Campinas: CEDES, 2007, p. 715-735.

RENAULT, Felipe. **Beneficência e Tributação**. *Valor Econômico*. São Paulo. 08.out.2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/3296658/beneficencia-e-tributacao#ixzz2h83txtVQ>>. Acesso em 09.10.2013.

ROSSEAU, Jean-Jaques. **Emílio ou da educação**. 3. ed. Rio de Janeiro: Bertrand, Brasil, 1995.

ROSSO, Paulo Sergio. **Solidariedade e direitos fundamentais na Constituição Brasileira de 1988**, Argumenta: Revista do Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da UENP, Jacarezinho, n. 9, p. 27-42, jul./dez. 2008. Disponível em: <http://www.cj.uenp.edu.br/ccsa/mestrado/index.php?option=com_docman&Itemid=69>. Acesso em: 08. 06.2013.

SANTIN, Valter Foletto. **Controle judicial da segurança pública**: eficiência do serviço na prevenção e repressão ao crime. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

SARLET, INGO Wolfgang. Segurança Social, dignidade da pessoa humana e proibição de retrocesso: revisitando o problema da proteção dos direitos fundamentais sociais. In: CANOTILHO, J.J. Gomes (Coord.); CORREIA, Marcus Orione Gonçalves (Coord.); CORREIA, Érica Paula Barcha Correia (Coord.). **Direitos fundamentais sociais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 71-106.

SERES. Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior. **Levantamento de atos publicados SERES**. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=20308&Itemid=1226. Acesso em 18.03.2014,

SERPA, Maria do Carmo Aboudib Varella. **Terceiro Setor**: retrospectiva histórica, avanços e desafios. In: Ministério Público do Estado do Espírito Santo, Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional. Terceiro Setor: Fundações e entidades de interesse social. Coleção do Averso ao Direito, v. 4. Vitória: CEAF, 2004. Disponível em: <<http://www.mpes.gov.br/anexos/conteudo/207715537592006.pdf>>. Acesso em 06 06. 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVANO, Ana Paula Rodrigues. **Fundações públicas e terceiro setor**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Banco de dados**. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 23.01.2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Bando de dados. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 23.01.2014.

SOUSA, Eliana Ferreira de. **Direito à educação**: requisito para o desenvolvimento do país. São Paulo: Saraiva, 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Levi Rosa; BARBOSA, Fabiano Alpheu Barone. **Sindicato e Pluralismo Jurídico**. In: COSTA, Ilton Garcia da; FREITAS, Paulo Henrique de Souza (Coords.). Terceiro Setor, Ongs – Questões Críticas. Verbatim, 2013, p. 43-60.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **Banco de dados**. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/>>. Acesso em 12.02.2014.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. A imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos como direito constitucional subjetivo, seu real alcance e as principais limitações impostas pelo legislador ordinário para o gozo desse benefício. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.); CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 247-258.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

ZAHER, Thamila Cefali. Imposto sobre a renda da pessoa física: as despesas dedutíveis em face do direito constitucional à educação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CALCINI, Fábio Pallaretti; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Direito tributário e educação**. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 231 - 247.

ZEN, Marcela Rosa Leonardo. Licitação e terceiro setor: reflexões sobre o concurso de projetos da Lei das OSCIP'S. In: OLIVEIRA, Gustavo Justino de (coord.). **Direito do terceiro setor**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ANEXO

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 239, DE 2013

(Do Sr. Marcos Rogério)

Altera o Código Tributário Nacional, para estabelecer os procedimentos a serem observados para a suspensão da imunidade tributária prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para estabelecer os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias para a suspensão da imunidade tributária prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

Art. 2º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar acrescida do seguinte artigo:

“Art. 14-A. A suspensão da imunidade tributária das entidades mencionadas nas alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso IV do art. 9º desta Lei deve ser procedida em conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que a entidade não está observando requisito ou condição previstos para o gozo da imunidade, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º A autoridade fiscal incumbida de decidir sobre a matéria se pronunciará sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo quando decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Decidida a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela autoridade fiscal competente;

II - a fiscalização tributária lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando estiverem sendo descumpridos as condições ou requisitos fixados pela legislação de regência.

§ 11. A abertura do prazo de trinta dias prevista no § 2º deste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de falta de recolhimento dos tributos retidos sobre os rendimentos pagos ou creditados pela entidade e da contribuição para a Seguridade Social relativa aos seus empregados.”

(NR)

Art. 3º Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

O presente Projeto de Lei Complementar (PLP) tem como objetivo estabelecer os procedimentos que as autoridades fiscais terão que obedecer para suspender a imunidade tributária de que gozam os templos de qualquer natureza e as entidades de que trata o art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

Na realidade, a presente iniciativa baseia-se, em parte, no PLP nº 470/2009, de autoria do Dep. Gustavo Fruet, proposição que foi aprovada pela Comissão de Finanças e Tributação, mas encontra-se arquivada.

Sua redação original foi adaptada para cingir-se às regras de atuação do fisco e para conceder efeito suspensivo à impugnação que conteste o ato declaratório da suspensão da imunidade, com o que acreditamos garantir plenamente o direito de defesa do contribuinte. Além disso, o PLP ora apresentado inclui emenda aprovada pela CFT por iniciativa do relator – Dep. Pedro Eugênio –, quando a matéria por lá tramitou.

Acreditamos que, com adaptações acima, os interesses das entidades imunes e dos fiscos estarão atendidos, trazendo segurança jurídica para todos os envolvidos, motivo pelo qual pedimos o apoio dos Nobres Pares para o aprimoramento e aprovação da presente iniciativa.

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 2013.

Deputado Marcos Rogério