

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 delineou minuciosamente o Sistema Tributário Nacional, o que acabou por atrair para o Direito Constitucional grande parte das relevantes questões suscitadas, na doutrina e na jurisprudência, em matéria de Direito Tributário, resultando mesmo em um Direito Tributário Constitucional.

Dentro desse Sistema, destaca-se o instituto das Imunidades Tributárias, que de uma forma geral pode ser visto como mecanismo de concretização de outros valores estabelecidos pela Carta Constitucional de 1988, através da limitação ao Poder de Tributar do Estado, ou seja, obsta a própria atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas e serviços.

Referidas imunidades retiram sua razão de ser em virtude de a Constituição reputar relevantes determinadas matérias que evidenciam princípios constitucionais, como por exemplo, manutenção do federalismo, a democracia, a liberdade de expressão, o acesso à informação, a proteção à atuação de certas entidades que promovem políticas, sociais, educacionais, religiosas, filantrópicas.

Dentro desse arcabouço de regras imunizantes, exsurge as imunidades das entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos que se fundamenta em um contexto social que objetiva à preservação de valores filantrópicos e educacionais, promovendo concretas políticas públicas em favor dos menos favorecidos, em proteção da liberdade na garantia do mínimo existencial, contribuindo para o Desenvolvimento Nacional.

As imunidades tributárias relativas às instituições educacionais e assistenciais, que atuam sem finalidade lucrativa, são primordiais, atualmente, porquanto os serviços desenvolvidos por tais entidades suplementam as atividades essenciais do Estado, as quais nem sempre são cumpridas com total eficiência, nem sempre por displicência ou desinteresse, mas, sim, muitas vezes por falta de recursos. Imunizando a carga de tributos destas entidades, de certa forma, é estimulada a criação de instituições que possuem fins nobres e emparelham com finalidades e deveres do próprio Estado, dentre outras que se situam paralelamente.

Denota-se, no ordenamento jurídico brasileiro, com a criação de várias entidades que concretizam ao lado do Estado esses grandes princípios constitucionais, e, desta forma, com o aumento dessa exigência social vão fazendo com que ganhe foros de cidadania e respeito à

dignidade da pessoa humana, adentrando na legislação e proporcionando a discussão de juristas nos centros acadêmicos e no labor diário nos tribunais.

Dada a finalidade deste trabalho, que é conceber os elementos primordiais do instituto constitucional da imunidade tributária, especificamente à imunidade das entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, ele destina-se a entender as razões históricas, políticas e institucionais para que determinadas pessoas, bens, ou serviços sejam alcançadas pela exoneração fiscal, cujo talante não é privilégio, mas direito fundamental inserto na *Lex Fundamentalis*, como escopo no princípio da relevância do interesse social, contribuindo ao final para o próprio Desenvolvimento Nacional.

Primeiro, será apresentado a evolução do Estado, indicando-se as transformações ocorridas, passando do Estado Absolutista ao Estado de Direito, do Estado Liberal ao Estado Social, enfim demonstrando as características, suas funções, a ampliação e redução da máquina estatal, de forma a originar o que hoje denominamos de Terceiro Setor, onde situam-se as entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, explanando o seu surgimento e a sua utilidade para o Estado e para a sociedade.

Posteriormente, evidenciamos o poder tributário e as formas de desoneração tributária, alocando nestas o instituto da imunidade, na qual se identificará seus aspectos gerais, desde a etimologia, passando pelo seu histórico, seus fundamentos genéricos, situando-a no ordenamento jurídico brasileiro, bem como sua feição constitucional.

Na última parte especificaremos o tema nas imunidades que recaem sobre as entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, que são a imunidade à impostos e a imunidade à contribuições sociais, alocando-as no ordenamento constitucional brasileiro, pontuando suas características e elucidando os problemas doutrinários que recaem sobre essas imunidades e de que forma essa imunidade pode ser encarada como um incentivo a criação de novas entidades proporcionando o fortalecimento do Terceiro Setor e com isto a multiplicação de entidades que atuam em áreas específicas que contribuem para o Desenvolvimento Nacional.

O estudo utilizará como procedimento metodológico a pesquisa exploratória, a qual realiza descrições precisas da situação e procura descobrir as relações existentes entre os elementos componentes das mesmas, permitindo ao investigador aumentar sua experiência em torno de determinado problema. Para a obtenção dos resultados utilizar-se-á da coleta de dados através de pesquisa indireta, principalmente, em referências bibliográficas, bem como textos de revistas jurídicas e outros trabalhos já realizados e publicados na Internet.

2 A EVOLUÇÃO DO ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

No decorrer da história constata-se que o Estado assume as mais variadas formas e aspectos, num processo de transformação permanente, para que possa se moldar conforme à dinâmica social. Nessa conjuntura de mudanças constantes, o Estado Moderno, foi levado a rever, inúmeras vezes, seu modo de intervenção na sociedade.

O resultado disso foi uma reprodução variada de processos de reforma e contrarreforma do Estado, em oscilações pendulares que acarretam ora à centralização administrativa, identificando-o com o tradicional Estado social-burocrático, ora a uma tendência descentralizadora, marcada por maior flexibilização da estrutura administrativa, com a redução do tamanho do Estado.

Em relação à origem do Estado, ressaltamos que, tecnicamente, “Estado” não pode ser utilizado para determinar a estrutura das sociedades antigas. De grande importância são as palavras de Jorge Miranda (2002, p. 19), que entende que:

Não se justifica confundir as formas primitivas de sociedades políticas com as formas desenvolvidas e complexas que tardiamente surgem. E o Estado tem tanto de peculiar que tudo aconselha a separar o seu tratamento do estudo de outras figuras, embora afins.

Nessa linha de pensamento, denota-se como principal traço distintivo da nova modalidade de organização política, a centralização do poder em torno do soberano, que passou a exercê-lo com supremacia incontestável dentro do território estatal, característica do modelo absolutista de Estado.

A institucionalização do tributo teve início com essa nova forma de organização do poder político, não obstante o caráter absoluto do poder soberano nos primórdios do Estado Moderno. Com efeito, em tal período, no qual o Estado demandava recursos especialmente para assegurar sua defesa externa e interna, a principal fonte de receitas consistia nas próprias rendas patrimoniais do príncipe, de forma que a receita decorrente da cobrança de tributos consistia em mera fonte secundária de recursos.

A respeito desse período, explicita Ricardo Lobo Torres (1991, p. 14) que:

(...) o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada (...) No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o

dominium, a fazenda do príncipe e a fazenda pública. Por outro lado, nele há resíduos do feudalismo (...) com a persistência de certas formas de fiscalidades em mão do senhorio e da Igreja, eis que apenas na fase final do absolutismo ocorre a centralização dos tributos nas mãos do rei, com a diluição dos poderes periféricos.

Desta forma, o Estado Absolutista tem como nascente essencial de recursos a exploração privada do patrimônio do monarca, caracterizada pela precária e secundária atividade tributária, a qual, segundo Antonio Roberto S. Doria (1986, p. 01), configurava à época “o instrumento de que mas arbitrariamente e abusivamente lançava mão o poder político”, bem como pela existência de uma fiscalidade periférica, exercida pela Igreja e pela nobreza.

Denota-se que a partir do final do século XVIII esse contexto foi modificado sensivelmente. A ocorrência das Revoluções Burguesas provocou a passagem do Estado Absolutista para o Estado de Direito, tendo como decorrência disso a limitação do poder político do soberano, na participação popular no exercício do poder e, especialmente, na centralização da atividade tributária.

Demonstra Ricardo Lobo Torres (2003, p. 07/08) que com o Estado de Direito surge o Estado Fiscal, cuja principal característica:

(...) é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.

Com efeito, juntamente com o surgimento do Estado de Direito brota o Direito Tributário, pois apenas “no Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas” (BORGES, 2001, p. 25).

Em sequência, temos a caracterização do Estado Liberal que teve por função primordial a garantia dos direitos individuais. Ademais disso, as funções do Estado Liberal consistiam, principalmente, na garantia da ordem social e na defesa externa. Tratou de forma consistente do tema Lenio Streck e José Morais (2001, p. 56):

O liberalismo se apresentou como uma doutrina antiestado. O aspecto central de seus interesses era o individuo e suas iniciativas. A atividade estatal, quando se dá, recobre um espectro reduzido e previamente reconhecido. Suas tarefas circunscrevem-se à

manutenção da ordem e segurança, zelando eu as disputas porventura surgidas sejam resolvidas pelo juízo imparcial sem recurso a força privada, além de proteger as liberdades civis e a liberdade pessoal e assegurar a liberdade econômica dos indivíduos exercitada no âmbito do mercado capitalista. O papel do Estado é negativo, no sentido da proteção dos indivíduos. Toda intervenção do Estado que extrapole essas funções é má, pois enfraquece a independência e a iniciativa individualista.

Ao analisar esse período, é interessante, se não necessário, que façamos algumas pontuações a respeito das funções exercidas pelo Estado. Com efeito, atenta-se para o fato de que apenas no Estado de Direito a fiscalidade periférica, como caracterizada anteriormente e desenvolvida especialmente pela Igreja, deixa definitivamente de existir.

Nesse momento, portanto, é que se concretiza a idéia de soberania fiscal. É em decorrência disso que as atividades de assistência social aos pobres, que até então eram realizadas pela Igreja, são transferidas definitivamente ao Estado que, sob a influência do liberalismo, acabou deixando de prestá-las.

Coerentemente com o exposto, enunciou Ricardo Lobo Torres (1991, p. 82):

Com o advento do liberalismo centraliza-se o poder fiscal no Estado. O tributo se torna unicamente uma categoria estatal. Desaparece a fiscalidade periférica da Igreja e do senhorio, que prevalecera no patrimonialismo e no Estado de Polícia. Há, portanto, uma nova estrutura da propriedade, com o tributo a incidir sobre a economia burguesa e se extinguindo as jurisdições da Igreja e do Senhorio.

Desta forma, não havia necessidade de sistemas tributários amplos no modelo liberal de Estado, haja vista que este se restringia quase que exclusivamente à administração da justiça e ao exercício do poder de polícia. Se restritas eram as funções do Estado, enxuta era sua recém-criada estrutura burocrática, e eram diminutos os encargos na via da despesa pública.

Pari passu a defesa da limitação e abstenção do Estado, pressupondo a igualdade material dos indivíduos, considerando com valor absoluto e intangível, o Estado Liberal acabou proporcionando o agravamento da desigualdade social. Esse cenário foi ilustrado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1997, p. 16):

Em meados do século XIX, começaram as reações contra o Estado Liberal, por suas conseqüências funestas no âmbito econômico e social; as grandes empresas tinham se transformado em grandes monopólios, aniquilando as de pequeno porte; surgira uma nova

classe social – o proletariado – em condições de miséria, doença, ignorância, que tendia a acentuar-se com o não intervencionismo estatal pregado pelo liberalismo.

O somatório de todos esses fatores dentre outros, resultaram no nascimento de um novo tipo de Estado. Corroborando este entendimento, demonstra Clémerson Merlin Clève (2000, p. 40) que:

A crise recorrente do capitalismo, o sufrágio universal, as reivindicações da classe operária, as revoluções socialistas, a passagem da empresa individual para a coletiva e da concorrência para o oligopólio, a emergência da sociedade de massas e a conseqüente urbanização pela qual passou o mundo, esses dados todos, somados a outros, concluíram por forçar o nascimento de um novo tipo de Estado.

O contexto das funções do Estado e suas características mais uma vez mudaram. O intervencionismo estatal substituiu o absentéismo estatal, cuja atuação era restrita à garantia da ordem, paz e segurança social. O Estado torna-se um Estado Social, cuja atuação positiva visava o desenvolvimento e a realização da justiça social.

Dessa forma, nasceu o Estado Social, “caracterizado pelo intervencionismo estatal na ordem econômica e social, como instrumento para promoção do bem-estar comum, através do desenvolvimento nacional e da adoção de um sistema justo de distribuição de riquezas” (CUÉLLAR, 2001, p. 55), como resposta às demandas provocadas pelo fracasso do modelo liberal. Esse modelo social de Estado teve como marcos histórico a Constituição do México (1917) e a Constituição alemã de Weimar (1919), e foi adotado pelo Brasil pela Constituição de 1934.

O crescimento das demandas sociais, proporcionado pelo aumento da complexidade da sociedade e pelo incremento populacional ocorrido no século XX, provocou a crise do modelo de Estado Social. Com efeito, multiplicaram-se as funções assumidas pelo Estado Social, de forma que a tributária, condição para a realização de todas as outras, tornou-se insuficiente para abastecer todos os recursos demandados pela estrutura estatal criada.

A defesa da redução da atuação direta do Estado na ordem econômica e social foi o ponto de harmonia entre as propostas colocadas à época. E o ponto de dissensão encontrou-se no fato de que, para alguns, o novo modelo deveria abandonar numerosas preocupações, compromissos e funções, enquanto, para outros, os fins buscados pelo Estado deveriam permanecer os mesmos, variando apenas os instrumentos de que se valerá para tanto.

3 REMODELAÇÃO DO ESTADO E O SURGIMENTO DO TERCEIRO SETOR

A inviabilidade do projeto do Estado Social, detentor do monopólio da responsabilidade social e do monopólio da definição do interesse público, tornou-se evidente.

Em face dessa necessidade de redefinição do papel do Estado como meio de organização social, emergiu o *princípio da subsidiariedade*, que possibilita aprofundar a relação entre Estado e Sociedade, na medida em que se acomete aos corpos sociais uma participação ativa na realização do interesse público, numa espécie de delegação social, efetuada por meio de entidades de colaboração e de cooperação. (MOREIRA NETO, 1997, p. 186/188)

A idéia de subsidiariedade devolveu à sociedade organizada as atividades que, inobstante envolvam claro interesse público, prescindem da atuação direta do Estado, relegando ao mesmo o papel de fomentador, controlador e coordenador da atuação social. O Poder Público se retrai um pouco e é direcionado apenas às atividades que demandem, efetivamente, o emprego do aparelho coercitivo estatal.

Destarte, o Estado, nessa nova ótica, reduz seu papel de executor ou prestador direto de serviços para assumir o caráter de regulador, indutor e mobilizador dos agentes econômicos e sociais, cuja principal função seria simplesmente promover a coordenação estratégica do desenvolvimento, da integração regional e da inserção no mercado internacional, evitando, assim, a precarização dos serviços públicos e uma maior exclusão social. (FERREIRA NETO, 2011)

Nesse sentido, uma das primeiras alternativas apontadas para a superação da crise do Estado Intervencionista foi o estabelecimento de parcerias entre o setor público e o privado, o que conduz ao crescimento do chamado setor público não-estatal.

Nas palavras de Fernando Borges Manica (2005, p. 40):

Tornou-se, portanto, imprescindível a participação da sociedade civil organizada no desempenho de atividades de interesse social, através do pleno desenvolvimento das entidades do terceiro setor, e, em face da parca tradição na atuação dessas entidades, tornou-se especialmente relevante a atuação estatal tendente a incentivar e fomentar tais iniciativas.

Nesse sentido são as observações de Emerson Gabardo (2003, p. 167):

Nesse contexto é que aparece de forma muito contundente na mentalidade do pós-moderna o chamado terceiro setor (setor público não estatal). A importância da participação de todos no processo de qualificação do bem estar torna-se um novo consenso. E nesse processo o Estado torna-se protagonista, devido à carência de uma tradição solidarista espontânea na cultura de vários países em desenvolvimento e notadamente no Brasil.

Outro ponto que deve ser levado em conta, quando se fala em Reforma do Estado, é o anacronismo existente entre o Estado centralizador, produtor, prestador de serviços e excessivamente burocratizado, e a nova dinâmica do capitalismo internacional. De fato, em termos jurídico-institucionais, não se pode negar a premência de se adaptar o arcabouço normativo então em vigor à nova realidade.

A redefinição da sociedade é encarada como um dos pressupostos para a redefinição das funções do Estado e dos meios de alcançar seus objetivos. A reforma do Estado está condicionada, portanto, à reforma da sociedade, que tem por finalidade primordial estruturar sólidas entidades intermediárias, que devem reconhecer suas competências e aspirar, de forma auto-responsável, a realização de suas tarefas e objetivos.

Uma nova expressão denominada Terceiro Setor surgiu nesse cenário, tendo sido traduzida do inglês *third sector*. Essa expressão, difundida a partir da década de 60 do século passado, tem sido utilizada genericamente para se referir as organizações formadas pela sociedade civil, cujo objetivo não é a busca pelo lucro, mas a satisfação do interesse público. Situa-se ao lado do primeiro setor, ocupado pelo Estado, e do segundo setor, do qual fazem parte as entidades privadas com finalidade lucrativa.

Em face da consagração da expressão terceiro setor e da importância de tais entidades no desenvolvimento de atividades de interesse público, é imprescindível a investigação de seu significado. Apenas assim poderemos obter uma visão ampla do modelo estatal brasileiro, indispensável para analisarmos a imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, expressões destacadas dessa nova categoria. Afinal essa imunidade configura uma das formas através das quais o Estado incentiva a sociedade civil a prestar serviços de interesse público.

Com o objetivo de desmistificar o significado e abrangência da expressão terceiro setor, menciona-se a definição de Rubens Fernandes (2000, p. 27):

O terceiro setor é composto de organizações sem fins lucrativos criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num

âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.

De uma forma geral, essa definição revela algumas características, donde podemos extrair que o terceiro setor é formado por entidades privadas sem fins lucrativos, com objetivo de promover o bem de todos.

Assim, ao lado do Estado, denominado primeiro setor, e das instituições privadas com intuito lucrativo, que recebem a denominação de segundo setor, forma-se o denominado terceiro setor, composto por organizações privadas, que atuam sem objetivo de lucro e com finalidades públicas. José Eduardo Sabo Paes PAES (2000, p. 56), assim define o terceiro setor:

(...) o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo de lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

E Karine Borges Goulart (2004, p. 102) preleciona:

As entidades do terceiro setor, dentre as quais se encontram as entidades beneficentes de assistência social, desempenham a importante tarefa de complementar a atuação estatal, suprimindo as necessidades sociais a que o Estado não tem condições de atender diretamente, seja pela limitação de recursos, seja pela falta de gerenciamento dos recursos existentes.

Toda a análise do Terceiro Setor visa a conduzir e proporcionar uma leitura clara, precisa e crítica acerca dos incentivos que o Estado oferece às entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos.

E um importante mecanismo através do qual o Estado realiza essa missão de fomento de instituições visando a colaboração com o ente público para que seja proporcionado o Desenvolvimento Nacional é o tributário, em especial, através da imunidade das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO INSTRUMENTO DO DESENVOLVIMENTO

4.1 A imunidade das entidades de educação e assistência social

Em razão da valoração dada pela Constituição à educação e à assistência social, autorizando que entidades particulares auxiliem o Estado na consecução desses fins primordiais para a sociedade, vislumbrou a Carta Magna a impossibilidade de que seja instituído impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços do Terceiro Setor.

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

VI - instituir impostos sobre:

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

Nesse passo, inicialmente cumpre-nos ressaltar, com Ives Gandra, que “a imunidade a que se refere o artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’ da Constituição Federal abrange apenas os impostos e não as demais espécies (taxas, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria)” (MARTINS, 1998, p. 109).

Entendemos que a questão não demanda grandes investimentos, pois a letra constitucional é clara ao mencionar no artigo 150, VI, que a hipótese consiste na vedação acerca da instituição de impostos. Tal entendimento foi firmado pelo STF em várias decisões.

Podemos sustentar que a hipótese do art. 150, VI, “c”, é de imunidade classificada como genérica, pois abrange todos os impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Insta consignarmos algumas considerações acerca da cláusula “sem fins lucrativos”, a qual qualifica as instituições de educação e de assistência social imune. A lei que fixou os requisitos para o gozo da imunidade foi a Lei nº 5.172/66, denominada Código Tributário Nacional, estabelecendo em seu artigo 14, três condições para a fruição da imunidade. Neste

sentido, podemos sustentar que a referida Emenda transferiu o requisito antes expresso na própria Constituição.

Art. 14. (...)

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.

Deve ser consignado que a finalidade não lucrativa de uma entidade de educação e de assistência social, cuja cláusula expressa foi introduzida pela redação da Carta de 1988, pode ser demonstrada pelo cumprimento dos requisitos constantes no Código Tributário Nacional. Essa é a tese que prevalece na doutrina. A ausência de intuito lucrativo traduz-se tanto na não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, quanto no emprego dos recursos, porventura auferidos, na consecução de suas finalidades.

A propósito da ausência de finalidade lucrativa, Hugo de Brito Machado (1998, p. 88/89) assim se manifestou:

Instituição sem fins lucrativos é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes. A instituição pode, e deve, lucrar. Lucrar para aumentar seu patrimônio a assim, prestar serviços cada vez a maior número de pessoas, e cada vez de melhor qualidade. O que não pode é distribuir lucros. Tem de investir os que obtiverem, na execução de seus objetivos.

Nestes termos, podemos concluir, de acordo com a doutrina, jurisprudência e legislação infraconstitucional expressa, que a cláusula sem fins lucrativos, determina que a entidade não distribua os recursos auferidos e aplique-os em sua finalidade social – educação ou assistência social.

Por fim, ressalta-se que a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social não alcança todos os impostos, mas somente aqueles incidentes sobre o patrimônio, rendas e serviços relacionados com suas finalidades essenciais.

A primeira impressão que se tem quando da leitura do dispositivo pode levar à conclusão de que a imunidade se refere aos impostos classificados pela legislação infraconstitucional em especial pelo Código Tributário Nacional. Mas as lições da maior

parte da doutrina indicam que o preceito constitucional em tela visa a proteger o patrimônio, a renda e os serviços da entidade, de modo que a interpretação não se deve pautar na classificação infraconstitucional dos impostos, mas na proteção dos valores que pretende a imunidade tributária prestigiar.

Nesse sentido, encontramos o pensamento de Hugo de Brito Machado (1998, p. 68), que assim se pronunciou:

Dizer-se que a imunidade em questão veda apenas a criação de imposto cujo fato gerador seja patrimônio, ou a renda, ou a prestação de serviços, interpretando literalmente a norma imunizante, é negar a supremacia constitucional. Todo imposto ao fina pesa sobre o patrimônio, ou sobre a sua expressão dinâmica, a renda. Por isto mesmo, a rigor, a referencia a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar.

É importante que consignemos que as finalidades essenciais são aquelas que constam do objeto social da entidade e significam nas palavras de Regina Helena Costa (2001, p. 184):

(...) os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, no caso das instituições de educação e de assistência social esses objetivos são, respectivamente, a acesso à educação e à cultura e a prestação de assistência social nas suas diversas modalidades (...)

No mesmo sentido, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p. 141), “atividades essenciais (...) são as referidas no objeto social das respectivas entidades, previstas nos seus estatutos ou em seus atos constitutivos”.

4.2 A imunidade das entidades do terceiro setor como instrumento para o desenvolvimento nacional através da promoção da educação e assistência social

A Constituição de 1988 demonstra de maneira clara que a educação e a assistência social são deveres do Estado e serão prestadas com a colaboração da sociedade. Vejamos alguns dispositivos constitucionais que corroboram tal entendimento.

Ao estruturar o sistema de seguridade social, a Constituição de 1988 assim dispõe:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a

assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Seção que trata do sistema de saúde também é claro o dever do Estado e a participação da sociedade:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com os seguintes diretrizes:

III – participação da comunidade.

Com relação à assistência social, novamente a Constituição se refere à colaboração da sociedade civil, através de entidades beneficentes e de assistência social:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no artigo 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I – descentralização político administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;

II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Por fim, ao tratar da educação, o Texto constitucional também é categórico ao dispor que se trata de um dever do Estado, o qual será cumprido diretamente e com a colaboração da sociedade:

Art. 205. a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 208 O dever do estado com educação será efetivado mediante a garantia de:

§ 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

O próprio texto constitucional, então, prescreve a colaboração da sociedade na promoção de valores albergados pela Constituição, diretamente vinculados à dignidade da pessoa humana, independente do grau de eficiência do Estado no desenvolvimento de suas atividades.

Desta feita, constata-se que a imunidade das instituições de Educação e Assistência Social objetiva a concretização e o atendimento dos objetivos e fundamentos previstos na própria Constituição. Concretamente, a Carta Magna preconizou, exatamente, que as atividades dessas instituições que atuam ao lado e suplementando a atuação do Estado, seriam consideradas tão importantes para o atingimento dos objetivos da própria sociedade, constitucionalmente estabelecidos, que deveriam ser beneficiadas com a desoneração tributária.

Assim é que as finalidades gerais dessas instituições são consideradas como sendo os objetivos do próprio Estado, qual seja, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais, a promoção do bem de todos, e primordialmente o Desenvolvimento Nacional.

Realmente, o Estado através da instituição das imunidades das entidades educacionais e de assistência social contribui para o desenvolvimento dessas entidades e para o próprio Desenvolvimento Nacional, haja vista que fomenta o aumento do Terceiro Setor que atuando ao lado do Estado concretiza interesses sociais, econômicos, religiosos, políticos, educacionais e culturais.

Dentro deste raciocínio, denota-se que a sistematização estabelecida pelo ordenamento jurídico constitucional pátrio foi realizada de forma a caracterizar as imunidades das entidades educacionais e de assistência social como instrumento que contribui concretamente para que o Desenvolvimento seja efetivado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer do presente trabalho, foi analisado o aparecimento do Estado, o desenvolvimento de suas funções e a importância da participação da sociedade civil organizada na consecução dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988, especialmente a respeito do Desenvolvimento.

De início, constatou-se que no Estado Absolutista, a fonte primordial de recursos era exploração do patrimônio do soberano; a atividade tributária era arbitrária e abusiva e com ela conviviam a fiscalidade da Igreja e da nobreza. Com a delimitação do poder soberano pela Constituição, a atividade tributária foi centralizada e passou a ser exercida através de normas jurídicas criadas pelo poder Legislativo.

Posteriormente, o Estado de Direito como Estado Liberal, caracterizou-se como ente dotado de poderes limitados e funções restritas. Com a crise do liberalismo, cujo principal efeito foi o agravamento da desigualdade social, o Estado passou a atuar como agente econômico e social a fim de promover o desenvolvimento e a justiça social. A adoção do modelo de Estado Social fez com que o Estado se agigantasse, passando a necessitar de cada vez mais recursos para concretizar os direitos a prestações.

Passou-se, então, a discutir a possibilidade de concretização da solidariedade social. O Estado brasileiro, face aos compromissos assumidos na Constituição de 1988, atua na implementação dos direitos sociais. Tal fato, não impede, contudo, que ele busque o auxílio da sociedade para a consecução de seus fins. Assim é que a CF/88 busca a cooperação da sociedade na efetivação dos mínimos sociais, considerando a limitação dos recursos do Estado.

Percebeu-se que, com essa nova roupagem, o Estado deve incentivar e possibilitar que a sociedade organizada desenvolva, de maneira eficaz, as atividades de interesse social que não necessitem do aparato estatal, surgindo, dessa forma, as entidades que formam o que denominamos de Terceiro Setor, sendo este, formado pelo grupo de entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, dedicadas à prestação de serviços de interesse público em colaboração com o Estado ou à defesa e promoção de direitos.

As instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos fazem parte do Terceiro Setor e merecem ser incentivadas pelo Estado na prestação de serviços de interesse público. A imunidade das entidades de educação e assistenciais representa uma forma de

incentivar a participação da sociedade em áreas de relevante interesse público, suprindo as deficiências e atuando ao lado do Estado.

No estudo do instituto da imunidade, o poder de tributar é delimitado pelas normas de competência tributária, localizando-se em todo texto constitucional, especificamente na seção denominada “Das Limitações ao Poder de Tributar”. A imunidade tributária pode ser definida como o conjunto de enunciados normativos que compõem a norma de competência tributária e colaboram na delimitação do poder tributário do Estado através da qualificação expressa de determinados fatos, pessoas e bens, que o legislador é impedido de tributar.

O art. 150, VI, “c”, da CF/88 prevê a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social. Essa imunidade abrange todos os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades imunes. O termo instituições foi utilizado pelo Texto Constitucional em sentido técnico, significando o conjunto de pessoas jurídicas dotadas de finalidade pública, ausência de intuito lucrativo e generalidade ou ausência de discriminação na prestação de seus serviços. Tal conceito é equivalente àquele das entidades que compõem o setor público não-estatal ou terceiro setor.

Os enunciados normativos que prevêm a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social constituem norma de eficácia plena e aplicabilidade restringível ou condicionável. O instrumento legal apto a definir os requisitos a serem preenchidos pelas instituições de educação e de assistência social para a fruição da imunidade tributária em comento é a lei complementar, que possui função restrita de explicitar, facilitar a aplicação e aclarar os limites do preceito imunitório. No sistema tributário pátrio, os requisitos para fruição da imunidade tratada encontram-se dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

A disciplina jurídica das entidades sem fins lucrativos que prestam serviços de interesse público, em especial no que se refere a seu regime jurídico tributário, dado os objetivos perseguidos por essas entidades, como Educação e Assistência Social, ao serem desoneradas, são estimuladas e incentivadas a cada vez mais proporcionar efetivamente suas atividades, o que resulta em um instrumento de efetivação do Desenvolvimento Nacional.

Ao cabo de nosso estudo, como resultado geral, insta ressaltarmos que nesse cenário, o Desenvolvimento é proporcionado, através da promoção da justiça social e da dignidade da pessoa humana, e pela consecução das atividades de Educação e Assistência Social, prestadas por essas entidades do Terceiro Setor que são beneficiadas pela desoneração tributária.

REFERÊNCIAS

- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001
- CUÉLLAR, Leila. **As Agências Reguladoras e seu Poder Normativo**. São Paulo: Dialética, 2001
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of law: Ensaio sobre o Controle Judicial da Razoabilidade das Leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1986
- FERREIRA NETO, Romeu Luiz. **OSCIP: conceito e qualificação como pilar para gestão pública**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2895, 5 jun. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/19265>>. Acesso em: 10 ago. 2016.
- FERNANDES, Rubens César. O que é Terceiro Setor? In: IOSCHPE, E. B. (Org). **Terceiro Setor: Desenvolvimento Social Sustentado**. 2. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000
- GABARDO, Émerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado: uma análise das estruturas simbólicas do Direito Público**. Barueri: Manole, 2003
- GOULART, Karine Borges. **Entidades Benéficas e Contribuições Sociais**. Curitiba: Juruá, 2004
- MACHADO, Hugo de Brito. A Imunidade das Instituições de Educação e Assistência Social e a Lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda – Alterações Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998, v 2
- MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária**: teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade Tributária das Fundações de Apóio às Instituições de Ensino Superior – Inconstitucionalidade de Disposições da Lei nº 9532/97 – Requisitos Exclusivos para gozar da imunidade do art. 14 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 37, out. 1998

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Organizações Sociais de Colaboração**: Descentralização Social e Administração Pública Não-Estatal. *Revista de Direito Administrativo*, v.210, out./dez., 1997

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000

STRECK, Lênio; MORAIS, José Luiz B. de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 2. ed. Porto Alegre: Liv. Do Advogado, 2001

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003

TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991