

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS

Eduardo Domingos Bottallo*
Roque Antonio Carrazza**

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. As imunidades tributárias; 3. Fundamentos constitucionais da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos; 3.1. Considerações gerais; 3.2. O alcance do tópico “atendidos os requisitos da lei” (art. 150, VI, c, “in fine” da CF); 4. Conclusões; 5. Bibliografia.

1. Introdução

Teceremos, neste artigo, breves considerações sobre as imunidades tributárias em geral e, especificamente, a prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, demonstrando o modo pelo qual alcançam as instituições educacionais sem fins lucrativos.

2. As imunidades tributárias

I - Competência tributária é a faculdade que as pessoas políticas têm para criar, *in abstracto*, tributos. Ao exercitá-la, devem descrever legislativamente os elementos essenciais da norma jurídica tributária (a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota).

A competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, que, inclusive, erigiu, direta ou indiretamente, as *regras-matrizes* de todos os tributos.

Muito bem, as regras de *imunidade tributária* também demarcam (no sentido negativo embora) o campo reservado à tributação. Se preferirmos, apontam os limites materiais e formais da atividade legislativa tributária.

*Professor Titular de Direito Constitucional e Vice-Diretor da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Professor Associado da Faculdade de Direito da USP.

**Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Noutras palavras, a competência tributária é igualmente desenhada por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de *imunidades tributárias*.

Neste sentido, podemos dizer que a *competência tributária* traduz-se numa *autorização ou legitimação* para a criação de tributos (aspecto positivo) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo).

A propósito, um de nós observou:

“...o campo de incidência da norma (tributária) é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva, torna-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não-incidência. Esta corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que – apesar de existentes – não foram alcançados pela disposição normativa.

“Pois bem. Quando a não-incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação – por estar contida no próprio texto da Lei Maior – apresenta-se como ‘limitação constitucional do poder de tributar’ de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

“Este, pois, o campo das imunidades tributárias: hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas”¹.

Com efeito, as normas constitucionais que tratam de imunidades tributárias fixam, por assim dizer, a *não-competência (incompetência)* dos entes políticos para onerarem com exações certas pessoas, seja pela natureza jurídica que elas têm, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

II - Ressaltamos que as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, pessoas.

É certo que a doutrina mais tradicional² classifica as imunidades em *subjetivas*, *objetivas* e *mistas*, conforme alcancem *pessoas*, *coisas* ou *ambas*.

Esta classificação não deixa de ser útil. Parece-nos, todavia, que, em termos técnicos, *a imunidade é sempre subjetiva*, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

¹. Eduardo Domingos Bottallo, *Fundamentos do IPI*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2002, pp. 107 e 108 (esclarecemos no parêntese).

². P. ex., Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio, 7ª ed., 1975, p. 87.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada *imunidade objetiva* alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do art. 150, VI, *d*, da CF). Já, a denominada *imunidade subjetiva* alcança pessoas por sua própria natureza jurídica (p. ex., a imunidade do art. 150, VI, *a*, da CF). E, finalmente, a *imunidade mista* alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, § 4º, II, da CF).

De qualquer modo, o importante é termos presente que as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias.

É o que assinala José Souto Maior Borges:

*“A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos”.*³

A lei, ao descrever a norma jurídica tributária, não pode colocar certas pessoas, sob pena de manifesta inconstitucionalidade, na contingência de recolher *aqueles* tributos indicados na Carta Suprema. Por muito maior razão, não o pode fazer a Administração Fazendária, que, ao interpretar e aplicar a lei, também deve levar em conta os ditames constitucionais.

Estamos percebendo que, por *efeito reflexo*, as regras imunizantes conferem aos beneficiários o direito público subjetivo de não serem tributados. Deste modo, se a situação *N* é, nos termos da Lei Maior, insuscetível de ser alcançada pela tributação, o contribuinte tem o direito de, enquanto a realiza, não ser molestado, em sua propriedade, por nenhuma pessoa política. Por outro lado, se só a pessoa política *A* pode tributar o fato *X*, o contribuinte que o pratica também tem o direito de, em razão dele, não ser tributado pelas pessoas políticas *B*, *C*, *D*, *N*.

Enfim, a Constituição, não querendo que certas pessoas venham a ser alvo de tributação, estendeu-lhes o manto da *imunidade tributária*.

III - Impende notar que a imunidade é ampla e indivisível, não admitindo, nem por parte do legislador (complementar ou ordinário), nem do aplicador (juiz ou agente fiscal), “*restrições ou meios termos*”,⁴ a não ser, é claro, os já previstos na própria Lei Maior.

³ *Isenções Tributárias*, Sugestões Literárias, S. Paulo, 1ª ed., 1969, p. 209 - os grifos são do autor.

⁴ Edgard Neves da Silva, *Imunidade e Isenção*, in *Curso de Direito Tributário*, Editora CEJUP, Belém, 4ª ed., p. 247.

Daí podermos dizer que as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de *eficácia plena e aplicabilidade imediata*, produzindo todos os seus efeitos, independentemente da edição de normas inferiores (leis, decretos, portarias, atos administrativos etc.) que as explicitem.

Indisputável, neste sentido, que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Ou, como expressivamente apregoa Aliomar Baleeiro, “*as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam*”.⁵

Aproveitando o mote, podemos acrescentar: *as imunidades tornam duplamente inconstitucionais as manifestações interpretativas e os atos administrativos que as desafiam*.

De fato, se nem a lei pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição, por muito maior razão não o poderão fazer o aplicador e o intérprete.

É sempre oportuno realçar que nem mesmo a lei, que pode criar tributos, tem a potencialidade de violar imunidades tributárias.

Nesta medida, a imunidade é uma incontornável garantia constitucional do contribuinte, que direciona a própria ação legislativa das pessoas políticas e, por muito maior razão, a ação administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegetico.

IV - De um modo geral, as regras de imunidade consagram valores que, por sua importância, foram postos pela Assembléia Nacional Constituinte, em nome do povo brasileiro, no próprio preâmbulo da Constituição (igualdade, justiça, bem-estar, segurança, direitos individuais e sociais etc.).

Na mesma linha, pontificam Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto:

“As tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens, sobre os quais não têm as pessoas políticas competência tributária, são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados. O constituinte, ao estabelecer, no art. 150, VI, da CF, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que hão de ser protegidos pela ordem jurídica: expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição”.⁶

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1ª ed., 1970, p. 87.

⁶ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Dialética, São Paulo, 1999, p.11.

Saliente-se, por outro lado, que a compreensão do alcance das imunidades, diferentemente do que ocorre com as isenções, transcende os lindes do Direito Tributário, para revelar-se própria do Direito Constitucional.

A respeito, é o caso de novamente invocarmos o sempre fecundo magistério de José Souto Maior Borges:

“Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário.

“Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.

*“A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo”.*⁷

Por isso tudo, a interpretação dos preceitos imunizantes há de ser sempre *generosa* (Geraldo Ataliba), posto expressarem a vontade do Constituinte – explicitamente manifestada – de preservar da tributação, *valores* de particular significado político, social ou econômico. Noutros torneios, as normas constitucionais que tratam de imunidades tributárias devem ser interpretadas da forma mais ampla possível, com absoluta prevalência dos aspectos finalísticos (v.g., incentivar as atividades das instituições de assistência social, sem fins lucrativos).

V - Finalmente, damo-nos pressa em escrever que as situações de imunidade tributária emblemáticas e economicamente mais significativas giram em torno dos impostos.

Muito bem, estendido este pano de fundo, é o momento de cuidarmos dos fundamentos constitucionais da imunidade das instituições educacionais, sem fins lucrativos.

3. Fundamentos constitucionais da imunidade das instituições de educação, sem fins lucrativos

3.1. Considerações gerais

I - O art. 150, VI, c, da Constituição Federal declara imunes aos impostos *“o patrimônio, a renda e os serviços... das instituições de educação..., sem fins lucrativos, atendidos aos requisitos da lei”*.

⁷. *Op. cit.*, pp. 184/5 – grifamos.

Mas, que é uma *instituição*⁸ de educação?

Adiantamos que *instituição de educação* é a pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6º, da Constituição Federal; *verbis*:

“Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

A imunidade das instituições de educação, sem fins lucrativos, caracteriza-se como uma das concretizações normativas do direito fundamental da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF).⁹ Por girar em torno de um direito fundamental das pessoas, é *cláusula pétreia*, a teor do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

Esta a razão que levou a Constituição a declarar as instituições de educação, sem fins lucrativos, imunes a impostos, na medida em que secundam o Estado na realização do bem comum. Avocam atribuições típicas do Estado. Assim, é altamente justificável e, até, louvável, usufruam de certos benefícios, como o de não serem obrigadas a recolher impostos. Aliás, não tendo finalidades lucrativas, não poderiam, mesmo, ser tributadas por meio de impostos, *ex vi* do disposto no art. 145, § 1º, 1ª parte, da Constituição Federal,¹⁰ que veicula o *princípio da capacidade contributiva*.

II - A instituição educacional sem fins lucrativos não perde suas características – e, por via de consequência, o direito à imunidade – ainda que se dedique a atividades remuneradas, capazes de prover-lhe os recursos necessários à sua manutenção e de seus programas desinteressados. Portanto, pode, perfeitamente, ter sobras financeiras, até para evitar que, a médio ou longo prazo, feneça.

E nem se alegue que o § 4º, do art. 150, da Constituição Federal, impede tal entendimento, ao estabelecer que *“as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.*

Segundo estamos convencidos, não decorre deste dispositivo que as instituições de educação, sem fins lucrativos, perdem o direito à imunidade se exercerem atividades econômicas. Também a imunidade não cai por terra se, de tais atividades

⁸ O termo *“instituição”*, a nosso ver, foi utilizado, nesta passagem constitucional, na acepção técnica de pessoas jurídicas criadas com o fito de servir ao bem comum, perseguindo finalidades públicas.

⁹ Constituição Federal – *“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III – a dignidade da pessoa humana”.*

¹⁰ Constituição Federal – *“Art. 145 – (omissis) - §1º. Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”.*

econômicas resultar *superávit*. Basta que “o patrimônio, a renda e os serviços” sejam relacionados às “finalidades essenciais” destas pessoas.

O que não pode haver – agora sim – é a distribuição do *superávit* aos fundadores, dirigentes, acionistas ou administradores. Noutros termos, não pode haver *apropriação particular* dos resultados positivos, ou, se preferirmos, *animus distribuendi*.

Todavia, se as preditas atividades econômicas forem exercidas tendo em mira a consecução dos objetivos públicos da instituição, assegurando-lhe a sobrevivência, o direito à imunidade permanecerá íntegro.

Portanto, são também abrangidas pela imunidade as *atividades-meio* da instituição educacional, vale dizer, as medidas, inclusive financeiras, que tenham por escopo carrear-lhe novos recursos, para o melhor atingimento de seus fins. Afinal, graças a elas, a entidade não se estiolará.

Com efeito, cabe ao bom administrador tomar as medidas necessárias a que eventuais resultados positivos venham reinvestidos e, assim, multiplicados.

A nosso ver, os reinvestimentos, justamente porque preordenados ao atendimento das *finalidades essenciais* de tais pessoas jurídicas, estão a salvo da tributação, que acabaria, por suas repercussões econômicas, desfalcando o patrimônio da instituição educacional, afastando-a dos objetivos que nortearam sua criação.

Portanto, continua a ser *sem fins lucrativos* a instituição educacional que utiliza seus resultados econômicos positivos para, com a ampliação de seu patrimônio, melhor alcançar seus elevados objetivos.

III - Calha referir, ainda, que, para uma instituição educacional, seu patrimônio¹¹ é algo que não deve ser descuidado. Por isso, haverá de ser não só mantido, como multiplicado, por meio de aplicações financeiras e investimentos de toda ordem. De fato, sem ele – ou, mesmo, com sua redução – fica mais difícil, quando não impossível, alcançar os fins da entidade.

IV - Seja-nos permitido reafirmar, dando fecho a este item, que os serviços prestados pelas instituições de educação, sem fins lucrativos, complementam as atividades essenciais do Estado.

Daí porque as instituições de educação sem fins lucrativos receberam da Carta Magna a devida tutela tributária, tendo sido declaradas imunes aos impostos.

Vejamos agora qual o alcance da expressão “*atendidos os requisitos da lei*”.

¹¹ Estamos tomando a palavra “patrimônio” no sentido de “conjunto de direitos de conteúdo econômico”, abrangendo, destarte, a propriedade, a posse, os direitos obrigacionais, os direitos a prestações pecuniárias, enfim, todos os direitos cujo objeto tenha valor de uso ou de troca.

3.2. O alcance do tópico “atendidos os requisitos da lei” (art. 150, VI, c, “in fine”, da CF)

I - Como já vimos, a Constituição Federal determina, em seu art. 150, VI, c, *in fine*, que as instituições de educação, sem fins lucrativos, devem atender aos requisitos da lei.

Entendemos que a referida lei só pode ser *complementar* (nunca *ordinária*), justamente porque vai regular uma *imunidade tributária*, que é uma “*limitação constitucional ao poder de tributar*”. Ora, as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal,¹² só podem ser reguladas por meio de lei complementar.

Ao argumento de que a Carta Suprema não empregou, em seu art. 150, VI, c, *in fine*, a expressão “*lei complementar*”, pode ser contraposto o de que ela também não utilizou a expressão “*lei ordinária*”. Antes, limitou-se a fazer uma referência genérica à *lei*, deixando aos doutrinadores a tarefa de dilucidar de qual tipo de lei. Em suma, a Hermenêutica Jurídica revela que tal lei só pode ser uma *lei complementar nacional* (editada, pois, pelo Congresso Nacional).

Acrescentamos que a lei complementar deve, no caso, cuidar apenas de *aspectos formais*, isto é, limitar-se a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional em discussão. Não lhe é dado restringi-lo, deturpá-lo ou anulá-lo.

O próprio legislador constituinte já indicou o requisito básico para o desfrute da imunidade: a ausência de fins lucrativos. Sobremais, o benefício está restrito às finalidades essenciais da instituição educacional (art. 150, § 4º, da CF¹³).

Queremos com isso deixar assentado que a Constituição absolutamente não atribuiu, ao legislador complementar, competência para abrir ou fechar as portas da tributação das instituições educacionais. Pelo contrário, apenas permitiu *detalhe* os requisitos e limites pertinentes e adequados à fruição da imunidade em tela, sem, no entanto, frustrá-la.

II - Ademais, a lei complementar em questão apenas especificará as *condições* para o gozo da imunidade. Não lhe é dado alterar o conceito de *instituição de educação, sem fins lucrativos*, que se encontra traçado na própria Constituição Federal.

Com sua proverbial didática, Geraldo Ataliba auxilia-nos em nosso estudo:

¹² Constituição Federal – “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

¹³ Constituição Federal – “Art. 150 (...) § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

“A Constituição não pôs requisitos outros, além de tratar-se de instituição que cuide de matéria de educação ou assistência social e não ter fins lucrativos. Só poderá o Congresso Nacional cuidar de algumas outras características essenciais que decorram de outros princípios constitucionais, ou desse mesmo preceito deduzir explicitamente desdobramentos ou implicações que nele já se contenham.

“Parece visível que esta lei complementar específica está para a Constituição, assim como o regulamento está para a lei. O que, além, é da teoria da lei complementar, dispensando, pelo menos por enquanto, a necessidade de maior esforço de demonstração (J. Afonso, Souto Maior, Manoel Gonçalves).

“Parece evidentemente ser melhor interpretação a que não dá à lei complementar o poder de alterar substancialmente a materialidade da norma contida na Constituição. Se se admitir essa possibilidade, corre-se o risco seja de anulação do desígnio máximo, por obra do Congresso, seja de ampliação desmedida do mesmo, contra o objetivo constitucional.

“O que o art. 150, VI, ‘c’, quer é a colaboração destas entidades – particulares por natureza – com o Estado. Quer a Constituição não só incentivar pessoas privadas a que criem instituições de educação e assistência suprindo as deficiências da ação estatal, aperfeiçoando-a ou melhorando-a, como ainda visa assegurar que essas entidades existam desembaraçadamente, inclusive quanto a encargos tributários”¹⁴.

E, mais adiante, o mesmo mestre:

“Daí que, se a Constituição menciona, como o faz, lei complementar, só pode ser para cuidar de aspectos formais, porque os aspectos substanciais da normatividade já estão esgotados no próprio texto constitucional, sem necessidade de maiores esforços de demonstração, dado que se trata de preceito negativo ou proibitivo. Admitir o contrário (admitir que a lei complementar pode tratar desse conteúdo, ampliando-o ou reduzindo-o) é consentir que o legislador complementar possa anular, reduzir ou mesmo aniquilar o preceito constitucional”¹⁵.

¹⁴ “Imunidade de Instituições de Educação e Assistência”, in *Revista de Direito Tributário*, vol. 55, p. 139.

¹⁵ *Idem*, *ibidem*, pp. 141/2.

Portanto, a própria Constituição estabelece as condições da imunidade. Não pode a lei complementar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, erigir outras. É que ela tem caráter “regulamentar” e, nesta medida, deve, apenas, dar execução ao preceito do art. 150, VI, c, do Diploma Magno.

III - Muito bem: faz as vezes de tal lei complementar o art. 14 do Código Tributário Nacional,¹⁶ que prescreve:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º¹⁷ é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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

“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”.

Indo ao ponto, este artigo prevê, em síntese, que as instituições de educação, para terem jus ao benefício da imunidade do art. 150, VI, c, da CF, devem: a) aplicar integralmente no País seus rendimentos, *na manutenção dos seus objetivos institucionais* (isto é, não efetuar, sob nenhum pretexto, remessa de divisas para o exterior); b) remunerar seus quadros de acordo com as condições usuais de mercado (ou seja, não fazer, por meio de remuneração excessiva dos próprios dirigentes e funcionários, “*distribuição disfarçada de lucros*”); e, c) manter, em livros próprios, a escrituração adequada de suas receitas e despesas.

III.a - Melhor elucidando, as instituições de educação, para continuarem tributariamente imunes, não devem ter fins lucrativos. A ausência de fins lucrativos exige tanto a não-distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas, como o investimento, na própria entidade, dos resultados econômicos positivos obtidos.¹⁸

¹⁶ A doutrina em geral entende que o art. 14, do CTN, é uma lei complementar em sentido material e, nesta medida, aponta as condições, necessárias e suficientes, à fruição da imunidade que o art. 150, VI, c, da CF, concedeu às instituições educacionais e assistenciais.

¹⁷ O art. 9º, IV, c, do Código Tributário Nacional estabelece: “Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV- cobrar imposto sobre: (...) c) o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo”.

¹⁸ No mesmo sentido, a lição de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto: “...é instituição sem fins lucrativos toda entidade que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram. Para que sejam classificadas como ‘sem fins lucrativos’, é mister que as instituições preencham dois requisitos: a) não distribuam lucros (mais correto seria dizer seus superávits); e b) não revertam seu patrimônio às pessoas que as criaram. Preenchidos esses pressupostos, tem-se instituição sem fins lucrativos” (Op. cit., p. 23).

Observamos, a propósito, que, como já foi visto, isto não significa que seus serviços devam ser necessariamente gratuitos. Deveras, a só circunstância de se cobrar por eles, dos que podem pagar, não desnatura as instituições em tela. Muito menos para os fins do art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

Nada impede, portanto, que as instituições de educação auferam receitas, exatamente para reinvesti-las na realização de seus elevados objetivos. Afinal, auferindo receitas e, em razão disso, fazendo crescer seu patrimônio, tais entidades disporão de maiores e melhores meios materiais para atingir os fins que lhes nortearam a criação.

III.b - Por outro lado, não afasta a imunidade a remuneração dos funcionários e gestores. O que afasta o benefício constitucional é a remuneração exorbitante ou sem causa, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da instituição.

III.c - De seu turno, a necessidade de *aplicação dos recursos no País* impede haja remessa de divisas ao exterior ou, mesmo, que a instituição auxilie financeiramente congêneres, localizadas no estrangeiro. Não arreda, porém, o direito à imunidade, a concessão, a seus funcionários, de *bolsas de estudo*, para o exterior. Conquanto os recursos não sejam despendidos no País, a entidade acabará beneficiada com o retorno de um funcionário profissionalmente melhor qualificado.

III.d - Finalmente, a exigência de escrituração em livros próprios, das receitas da instituição educacional, fornece ao Fisco instrumentos aptos à averiguação do cumprimento dos demais requisitos. Trata-se de um dever instrumental tributário (*obrigação acessória*), que deve ser cumprido pela entidade interessada, sob pena de não poder desfrutar da imunidade.

Esta escrituração, no entanto, não precisa atender a todas as regras da técnica contábil. Basta seja suficiente para comprovar o preenchimento dos requisitos apontados nos incs. I e II, do art. 14, do *CTN*.

4. Conclusões

Ao término destas breves considerações, podemos formular as seguintes conclusões:

- a) A Imunidade é regra negativa de competência tributária constitucionalmente instituída;
- b) por não se caracterizarem como excepcionais frente ao princípio da generalidade dos tributos, as normas que instituem imunidades devem ser interpretadas com *generosidade* (Geraldo Ataliba);
- c) a imunidade das instituições educacionais sem fins lucrativos (art. 150, VI, c, da CF) corresponde a uma das concretizações do direito fundamental da dignidade da pessoa humana, sendo, portanto, *cláusula pétrea* a teor do art. 60, § 4º, VI, da CF;

d) as instituições educacionais sem fins lucrativos não perdem seus predicados ainda que se dediquem a atividades remuneradas capazes de prover-lhe os recursos necessários à manutenção de suas atividades desinteressadas;

e) a “lei” a que alude o art. 150, VI, c, “in fine”, da CF, há de ser complementar e destina-se apenas a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia deste mandamento constitucional;

f) faz as vezes de tal lei complementar o art. 14 do Código Tributário Nacional que indica, com adequação, os requisitos a serem observados pelas instituições de educação sem fins lucrativos para habilitarem-se à fruição da imunidade constitucional aqui examinada.

5. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. Imunidade de Instituições de Educação e Assistência, In *Revista de Direito Tributário*, vol. 55, p. 139.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1970.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 7ª ed., 1975.

BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Dialética, São Paulo, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*, Sugestões Literárias, São Paulo, 1969.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2002.

SILVA, Edgar Neves. Imunidade e Isenção, In *Curso de Direito Tributário*, Ed. CEJUP, Belém, 4ª ed.