Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

JOÃO VÍTOR CAMARGO SILVA

O Tratamento Tributário das Empresas Juniores e as imunidades dos artigos 150, VI, ’c’ e 195, §7º da Constituição

Brasília

2018

JOÃO VÍTOR CAMARGO SILVA

O Tratamento Tributário das Empresas Juniores e as imunidades dos artigos 150, VI, 'c' e 195, §7º da Constituição

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília
2018

FOLHA DE APROVAÇÃO

Monografia de Graduação de autoria de João Vítor Camargo Silva, intitulada “O Tratamento Tributário das Empresas Juniores e as imunidades dos artigos 150, VI, 'c' e 195, §7º da Constituição”, apresentado como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, em 28 de junho de 2018, defendida e aprovada pela Banca Examinadora:

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria
Orientador
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

Professora Doutora Ariane Costa Guimarães
Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

Professor Especialista Alessandro Matheus Marques Santos
Universidad de Salamanca

RESUMO

O presente estudo analisa o tratamento tributário das Empresas Juniores a partir dos artigos 150, VI, ’c’ e 195, §7º, ambos da Constituição Federal. Para se verificar o enquadramento dessas organizações nas hipóteses destacadas nos dispositivos constitucionais, a pesquisa se propõe inicialmente a analisar a natureza jurídica das Empresas Juniores e apontar os contornos deste conceito a partir da lei n. 13.267/16 que as regulamentou. Apresentam-se os conceitos e classificações de imunidade tributária, bem como analisam-se as correntes doutrinárias a respeito de sua natureza. A partir de então, examinam-se individualmente as imunidades das instituições de educação e entidades beneficentes de assistência social, de modo a contrapor o contexto fático das Empresas Juniores às hipóteses normativas esmiuçadas. Por fim, apreciam-se julgados paradigmas sobre ambas as imunidades de maneira a demonstrar que as Empresas Juniores gozam da imunidade do artigo 150, VI, ’c’ da Carta Magna e, no entanto, a sistemática jurídica regulamentada pela lei 13.267/16 não indica, de pronto, seu enquadramento como entidade beneficente de assistência social para gozar da imunidade do artigo 195, §7º da Constituição. Desse modo, ao passo que aquela deve de pronto ser observada para as Empresas Juniores de todo país, esta requer regulamentação do modo beneficente que se exige nessas organizações ou análise específica para o seu reconhecimento e, assim, assegurar o gozo da imunidade.

Palavras-chave: Empresa Júnior; Imunidade Tributária; Instituição de Educação; Entidade Beneficente de Assistência Social.

ABSTRACT

This study analyzes the tax treatment of Junior Enterprises based on the articles 150, VI, ’c’ and 195, §7th, both from the Federal Constitution. In order to verify the framing of these organizations in the hypothesis from the constitutional provisions, the research initially proposes to analyze the legal nature of the Junior Enterprises and to precisely identify its concept stated in the law n. 13.267/16 that regulated them. The concepts and classifications of tax exemption are presented, as well as the doctrinal currents regarding their nature are analyzed. From then on, the tax exemptions of educational institutions and social assistance charities are individually analyzed, in order to compare the context of the Junior Enterprises with the normative hypothesis. Lastly, rulings from the Supreme Court on both tax exemptions are examined to demonstrate that Junior Enterprises are entitled to the tax exemption from the article 150, VI, ’c’ of the Federal Constitution and that, however, the legal framework installed by the law n. 13.267/16 does not reveal, by itself, the requirements to be identified as beneficent entities of social assistance in order to be entitled to the tax exemption from the article 195, §7th from the Constitution. Thus, while the tax exemption of educational institutions must already be granted for Junior Enterprises nationwide, there is still lack of regulation regarding the beneficent manner that should be adopted by these organizations. Until then, that tax exemption can only be granted based on a specific analysis that identifies the junior enterprise as a beneficent entity of social assistance.

Keywords: Junior Enterprise; Tax Exemption; Educational Institution; Beneficent Entity of Social Assistance.

Lista de abreviaturas e siglas

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AMS	Apelação em Mandado de Segurança
ART	Artigo
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNEJ	Conceito Nacional de Empresa Júnior
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DO	Diário Oficial
EJ	Empresa Júnior
FGV	Fundação Getulio Vargas
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IES	Instituições de Ensino Superior
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MC	Medida Cautelar
MI	Mandado de Injunção
MP	Medida Provisória

MS	Mandado de Segurança
PIS	Programa de Integração Social
PROUNI	Programa Universidade para Todos
RE	Recurso Extraordinário
RMS	Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RTJ	Revista Tribunal Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde

Sumário

1 Introdução 9

2 Natureza Jurídica das Empresas Juniores 11
2.1 Origem Histórica 11
2.2 Empresas Juniores no Brasil 13
2.3 A Lei nº 13.267/2016 – "Lei das Empresas Juniores" 15

3 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar 18
3.1 Natureza jurídica da imunidade tributária 18
3.2 Classificações das imunidades tributárias 20
3.3 A eficácia da norma imunizante e a competência tributária 24

4 Imunidade Tributária das instituições de educação e de assistência social: art150, VI, 'c' da Constituição Federal 29
4.1 O conceito de instituição de educação e de assistência social . 29
4.2 A natureza jurídica da imunidade de instituições de educação . 33
4.3 "Requisitos da lei" ao gozo da imunidade de instituições de educação do art150, VI, c da Constituição 34

5 Imunidade Tributária das Entidades Beneficentes de Assistência Social: art195, §7º da Constituição Federal 41
5.1 A natureza jurídica da norma imunizante 41
5.2 O Conceito de Entidade Beneficente de Assistência Social . . . 42
5.3 "Requisitos da lei" ao gozo da imunidade de entidades beneficentes de assistência social do art195, §7º da Constituição . . . 47

6 Tratamento Tributário das Empresas Juniores 55
6.1 Enquadramento das Empresas Juniores na imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos 55
6.2 Enquadramento das Empresas Juniores na imunidade das entidades beneficentes de assistência social 59

7 Conclusão 65

8 Referências 67

1 Introdução

A edição da Lei nº 13.267 de 2016 - lei das Empresas Juniores - consolidou e regulamentou o conceito de Empresas Juniores, já presentes no Brasil há 30 anos. A partir de então, além do aumento de visibilidade e mais acentuada expansão das Empresas Juniores ao redor do Brasil, também ganharam destaques imbróglios jurídicos decorrentes de sua natureza particular.

As Empresas Juniores consistem em associações civis sem nalidade lucrativa que são constituídas por estudantes de graduação de determinado curso para viabilizar a aplicação prática dos conhecimentos teóricos adquiridos no ensino superior. Isso se dá por meio da prestação de serviços e desenvolvimento de produtos a clientes reais do mercado, de forma supervisionada por professores ou especialistas da área.

Sendo assim, o fato de estarem inseridas em Instituições de Ensino Superior e, no entanto, prestarem serviços e serem dotadas de estrutura e personalidade jurídica próprias despertou questionamentos quanto à sua natureza jurídica, conceito e papel no ensino superior. Nesse ínterim, embora a lei das Empresas Juniores tenha aclarado os contornos deste modelo de organização, ainda restaram algumas tensões a serem apaziguadas, destacado, entre elas, o tratamento tribtuário a que se sujeitam.

Desse modo, o presente estudo presta-se a aprofundar o debate quanto ao tratamento tributário das Empresas Juniores, mais especicamente à subsunção destas entidades às normas imunitórias contidas nos artigos 150, VI, ’c’, bem como 195, §7º, ambos da Constituição da República.

Inicialmente, pretende-se tecer breve escorço histórico desta categoria de instituição, desde seu surgimento até o desenvolvimento e consolidação no Brasil, de modo que se possibilitasse o enfrentamento com maior profundidade de sua natureza jurídica. Em seguida, passa-se a analisar as inovações jurídicas advindas da publicação da Lei das Empresas Juniores. Com isso, busca-se apresentar o contexto fático e os contornos jurídicos do conceito de Empresas Juniores, necessários para ulterior análise quanto a suas consequências tributárias.

Em seguida, cuida-se de evidenciar os aspectos essenciais das imunidades tributárias enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, neles contidos a natureza jurídica da norma imunizante, as diversas facetas que esta pode assumir e como esta se desdobra no plano infraconstitucional.

No decorrer do estudo, passa-se a pormenorizar as normas imunitórias especícas incutidas no art. 150, VI, ’c’ e 195, §7º, revelando seus aspectos essenciais e particularidades, bem como a jurisprudência a seu respeito.

No último capítulo, discorre-se quanto ao tratamento tributário mais acurado revelado a partir da análise das normas imunizantes e inteligência dos contornos do conceito de Empresa Júnior e seu papel na educação superior brasileira.

2 Natureza Jurídica das Empresas Juniores

2.1 Origem Histórica

O conceito de Empresa Júnior foi cunhado pela primeira vez na França, em 1967, diante da criação da Junior ESSEC Conseil, na *ESSEC Business School* em Paris, que veio a ser considerada a primeira Empresa Júnior (EJ) da história do movimento que a seguiu. Esse conceito foi introduzido para identificar uma nova modalidade de organização, constituída sem finalidades lucrativas por estudantes de graduação e mestrado, com o objetivo de aplicar, por meio da prestação de serviços, os conhecimentos adquiridos durante o curso de ensino superior[1].

A partir de então, observou-se intensa expansão do conceito de Empresa Júnior na França entre 1967 e 1969, que rapidamente irradiou para demais países da Europa durante as décadas de 70 e 80, com a criação de novas EJs também em Portugal, Espanha, Itália, Holanda, Alemanha e Suíça. No entanto, a disseminação desse novo modelo de educação empreendedora gerou alguns problemas quanto ao enquadramento legal a que se sujeitavam. Ademais, especialmente em razão das peculiaridades do ensino superior e cenário econômico de cada país, os contornos do conceito de Empresa Júnior não permaneceram estanques, sofrendo adaptações regionais.

Os obstáculos para a construção do enquadramento legal, e destacadamente o fiscal, adequado às Empresas Juniores foram inicialmente percebidos na França. Em 1984, depois de 9 anos de tratativas entre as Empresas Juniores francesas e o Ministério da Economia, foi definido o quadro fiscal das EJs francesas pelo Ministro Pierre Bérégovoy[2]. Malgrado a regulamentação obtida quanto ao tratamento próprio no tocante à seguridade social, o enquadramento legal ainda não estava perfeitamente estabelecido, de modo que no ano seguinte uma empresa júnior – *Mines Études et Projets* – foi alvo de ação proposta pela URSSAF – a Agência Nacional Francesa de Seguridade Social. O desenvolvimento desse litígio culminou, em 1988 em um decreto *ad hoc* pelo Ministro de Assuntos Sociais (Ministère des Affaires Sociales) que garantiu às Empresas Juniores francesas status social especial. O processo, entretanto, evidenciou a necessidade de melhor regulação e controle do arranjo fiscal atribuído às Empresas Juniores, cujos membros, por se tratarem de estudantes, ocasionalmente não possuíam o devido conhecimento jurídico para tal.

Diante do cenário de expansão acentuada que, no entanto, ainda era marcado pela insegurança jurídica, tanto para os empresários juniores quanto para as universi-

[1] JEME, Today's Talents Tomorrow's Leaders: History of the Junior Enterprise Network. Ed: Egea, Milão – 2017. P, 1-15.

[2] Idem.

dades às quais estavam vinculadas, as Empresas Juniores da Europa buscaram se articular conjuntamente o que levou à fundação, em 1992, da JADE, a Confederação Europeia de Empresas Juniores. Cumpre destacar, que concomitantemente a esse processo, findavam-se as tratativas para a criação da União Europeia, o que reverberou sobre a rede[3] de EJs que buscou manter a identidade do conceito no continente, bem como vislumbrava a possibilidade de regulamentação unificada a nível europeu.

A fundação de uma confederação para tutelar os interesses da rede na Europa representou um grande avanço em termos políticos, que se concretizou por meio de diversos projetos em parceria com a Comissão Europeia e posteriormente, inclusive subvenção financeira para colaborar com a manutenção das atividades da JADE. Apesar da proximidade política entre a organização e o parlamento e comissão europeus, pouco foi desenvolvido no que tange a regulamentação e controle das atividades da Empresa Junior, seja na esfera europeia, seja nacional.

Impõe-se ressaltar que, a despeito da ainda frágil regulamentação dessas organizações estudantis, a Confederação Europeia cumpriu papel importante em consolidar a essência da natureza das atividades das Empresas Juniores. Desse modo, não obstante as peculiaridades regionais que distinguiam as EJs de um país para o outro, foi preservado o núcleo essencial de sua função almejada. Assim, por deliberação da Assembleia Geral da JADE, consolidou-se o conceito de Empresa Júnior como "organização sem fins lucrativos, formada e gerida exclusivamente por estudantes do ensino superior, que realizam projetos para empresas, instituições e sociedade em geral relacionados à sua área de estudo." Asseverou ademais, que as Empresas Juniores são orientadas por professores e profissionais do ramo, aplicam o conhecimento teórico em problemas reais do mercado e desenvolve as habilidades empreendedoras dos estudantes a partir da gestão da associação de acordo com os princípios de governança coorporativa.[4] Apesar de não ter evidenciado o caráter oneroso dos serviços prestados pela Empresa Júnior, a prática evidencia que, em sua essência, esses constituem serviços remunerados, a despeito da corriqueira prática de as EJs realizarem projetos pró-*bono* que demonstram relevante impacto social ou elevado valor educativo.

A natureza essencial de uma Empresa Júnior, consolidada a nível europeu, foi absorvido no processo de expansão internacional dessa rede, e se replicou nas demais Empresas Juniores criadas que atualmente representam mais de 900 organizações, disseminadas por 46 países.

[3] O conceito de Empresas Juniores em rede e seus desdobramentos podem ser encontrados em FELDHAUS, Diego Calegari. Planejamento Estratégico em rede: criação e aplicação de um modelo na Brasil Júnior. 2009, passim.

[4] Disponível em http://www.jadenet.org/- consulta realizada em 05/04/2018.

2.2 Empresas Juniores no Brasil

O conceito de Empresa Júnior foi introduzido no Brasil em 1988 por meio da atuação da Câmara de Comércio França-Brasil que visava disseminar a experiência das Empresas Juniores nas universidades brasileiras. Nessa esteira, foi criada a primeira Empresa Júnior brasileira na FGV – Fundação Getúlio Vargas, em São Paulo. De modo semelhante ao que se observou na França 20 anos antes, as Empresas Juniores demonstraram cumprir um papel necessário e ainda deficitário nas universidades o que levou ao crescimento exponencial da rede no país. O Brasil, a partir de então, assumiu rapidamente a liderança global em concentração de Empresas Juniores, contando atualmente com mais de 570 organizações, distribuídas em 25 estados e congregando mais de 16 mil estudantes de graduação.[5]

Em 2003, foi criada a Brasil Júnior – Confederação Brasileira de Empresas Juniores, com o fim de integrar e representar em âmbito nacional a rede brasileira de empresas juniores. A Brasil Júnior passou a liderar a construção, controle e fomento do conceito Empresa Junior de acordo com as peculiaridades do ensino superior e cenário socioeconômico brasileiros.

No Brasil, as empresas juniores reverberam o princípio constitucional da indissociabilidade entre o ensino, pesquisa e extensão nas universidades, consagrado na Carta Magna em seu artigo 207. Harmonizam-se também com as finalidades do ensino superior, incutidas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 9.494/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB). Imbuída do objetivo de preservar esse papel, a Brasil Júnior consolidou o CNEJ – Conceito Nacional de Empresa Júnior[6] que configurou a primeira regulamentação, ainda que interna às Empresas Juniores confederadas. Estabeleceu-se no CNEJ requisitos relevantes como: (i) a necessidade de atestado de reconhecimento da Instituição de Ensino Superior à qual estiver vinculada para ser considerada Empresa Júnior; (ii) apenas poderiam ser admitidos nas Empresas Juniores alunos regularmente matriculados na Instituição de Ensino Superior (IES) e no(s) curso(s) de graduação a que a EJ for vinculada; (iii) as Empresas Juniores devem ter processo de admissão aberto a todos alunos do(s) curso(s) de graduação da IES a que se vincula.

Registra-se, a partir de então, a íntima conexão entre a Empresa Júnior e a universidade/IES a qual está ligada, sequer podendo ser considerada como tal caso não seja por esta reconhecida. Ademais, observa-se a necessidade de disponibilidade universal das EJs aos estudantes de graduação da IES da respectiva área de atuação. Assim, verifica-se o espírito das Empresas Juniores brasileiras de representarem

[5] Disponível em https://brasiljunior.org.br/conheca-o-mej- consulta realizada em 05/04/2018.

[6] Disponível em https://www.brasiljunior.org.br/uploads/cms/institutional/file/file/5/CNEJ.pdf- consulta realizada em 05/04/2018.

verdadeiro instrumento para consecução de serviços sociais não exclusivos do Estado, notadamente a educação empreendedora e prática extensionista na indissociabilidade do ensino, pesquisa e extensão do ensino superior.

O I Fórum de Pró-Reitores de Extensão das Universidades Públicas Brasileiras, realizado em 1987, definiu como extensão universitária o "Processo educativo, cultural e científico, articulado de forma indissociável ao ensino e à pesquisa e que viabiliza uma relação transformadora entre Universidade e Sociedade". Na mesma toada, afiguram-se os ensinamentos de Darcy Ribeiro[7]:

> "As atividades extra-muros da universidade latino-americana, que assumem frequentemente formas caritativas e demagógicas de extensão, devem ser organizadas como um serviço público que a universidade deve à sociedade que a mantém. Êste serviço deverá ser oferecido por todos os departamentos universitários e pelos demais órgãos universitários e deles deverão participar, tanto docentes como estudantes.
>
> As atividades de extensão no plano acadêmico podem atingir um alto grau de eficiência, mediante duas ordens de serviços:
>
> a) Ministrando amplos programas regulares de especialização e de capacitação profissional que reabram a universidade a seus ex-alunos e lhes assegurem meios de manter-se em dia com o progresso de seu respectivo campo;
>
> b) Realizando programas especiais de formação intensiva de pessoal qualificado nos campos exigidos pelo mercado de trabalho e desenvolvimento nacional."

No mesmo sentido, o Conceito Nacional de Empresa Júnior impôs limites concernentes à atividade-fim das Empresas Juniores para que não sejam desvirtuadas de sua finalidade institucional. Nessa esteira, consagrou que o estatuto da Empresa Júnior deverá limitar os projetos e serviços executados pelas EJs àqueles que cumpram ao menos uma das seguintes características: (i) estejam inseridos no conteúdo programático do(s) curso(s) de graduação a que ela for vinculada; (ii) sejam fruto de competências ou qualificações decorrentes deste conteúdo programático; ou (iii) sejam atribuições da categoria de profissionais, determinados por lei regulamentadora das categorias profissionais, à qual os alunos de graduação a que ela for vinculada fizerem parte.

A consolidação dos requisitos trazidos pelo CNEJ, bem como a concretização da natureza das atividades e papel desempenhado pelas Empresas Juniores no ensino superior brasileiro, representaram um primeiro passo na busca pela regulamentação do conceito. Posteriormente, esses esforços aliados à articulação política da Brasil Júnior frente ao Congresso Nacional, culminaram na promulgação da Lei nº 13.267/2016 que recebeu a alcunha de "Lei das Empresas Juniores".

[7] RIBEIRO, Darcy. A Universidade Necessária. Editora Paz e Terra – 1969, p. 164-165.

2.3 A Lei nº 13.267/2016 – "Lei das Empresas Juniores"

A Lei 13.267, promulgada em 6 de abril de 2016, foi pioneira na regulamentação do conceito de Empresa Júnior, sendo a primeira lei em sentido estrito a disciplinar a matéria no mundo. O diploma normativo absorveu em grande parte os contornos delimitados no CNEJ para que seja configurada uma Empresa Júnior. No entanto, ao passo que o CNEJ apenas poderia criar obrigações e requisitos para que as Empresas Juniores se tornassem confederadas à Brasil Júnior, o marco legal pode regulamentar o funcionamento das Empresas Juniores com seus *stakeholders*. Nessa esteira, restou consagrada o modo de vinculação das Empresas Juniores às Instituições de Ensino Superior, como será observado.

Inicialmente, a lei consolidou os critérios para o enquadramento como Empresa Júnior, como se extrai de seus artigos 1º e 2º:

> Art. 1º Esta Lei disciplina a criação e a organização das associações denominadas empresas juniores, com funcionamento perante instituições de ensino superior.
>
> Art. 2º Considera-se empresa júnior a entidade organizada nos termos desta Lei, sob a forma de associação civil gerida por estudantes matriculados em cursos de graduação de instituições de ensino superior, com o propósito de realizar projetos e serviços que contribuam para o desenvolvimento acadêmico e profissional dos associados, capacitando-os para o mercado de trabalho.
>
> § 1º A empresa júnior será inscrita como associação civil no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.
>
> § 2º A empresa júnior vincular-se-á a instituição de ensino superior e desenvolverá atividades relacionadas ao campo de abrangência de pelo menos um curso de graduação indicado no estatuto da empresa júnior, nos termos do estatuto ou do regimento interno da instituição de ensino superior, vedada qualquer forma de ligação partidária.

Logo, apenas será considerado uma Empresa Júnior aquela organização constituída na forma de associação civil sem fins lucrativos, que seja gerida por estudantes de graduação – divergindo do conceito internacionalmente estabelecido que também engloba estudantes de mestrado – e vinculada a uma Instituição de Ensino Superior. Evidencia-se, neste ponto, relevante aspecto para posterior definição de seu enquadramento fiscal, qual seja, o fato de uma Empresa Júnior poder apenas operar no seio do ambiente universitário. Não apenas pela necessidade do vínculo formal da associação com a IES, mas pela forma como essa cooperação é estabelecida. A Empresa Júnior não pode desenvolver suas atividades senão com fito de cumprir, ao menos parcialmente, os objetivos do ensino superior brasileiro.

É impossível ou estéril a constituição de Empresa Júnior que não opere em consonância com o plano pedagógico de curso de graduação. A Lei 13.267 instituiu sistema em que a cooperação entre a EJ e IES consiste em verdadeira relação mutua-

lística, ao passo que aquela não pode sobreviver senão em cooperação e sinergia com esta. Essa sistemática instituída foi pormenorizada no artigo 9º da Lei que disciplina como a EJ se integrará às atividades da IES privilegiando o princípio constitucional da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão:

> Art. 9º O reconhecimento de empresa júnior por instituição de ensino superior dar-se-á conforme as normas internas dessa instituição e nos termos deste artigo.
>
> § 1º Competirá ao órgão colegiado da unidade de ensino da instituição de ensino superior a aprovação do plano acadêmico da empresa júnior, cuja elaboração deverá contar com a participação do professor orientador e dos estudantes envolvidos na iniciativa júnior.
>
> § 2º O plano acadêmico indicará, entre outros, os seguintes aspectos educacionais e estruturais da empresa júnior e da instituição de ensino superior:
>
> I - reconhecimento da carga horária dedicada pelo professor orientador;
>
> II - suporte institucional, técnico e material necessário ao início das atividades da empresa júnior.
>
> § 3º A instituição de ensino superior é autorizada a ceder espaço físico a título gratuito, dentro da própria instituição, que servirá de sede para as atividades de assessoria e consultoria geridas pelos estudantes empresários juniores.
>
> § 4º As atividades da empresa júnior serão inseridas no conteúdo acadêmico da instituição de ensino superior preferencialmente como atividade de extensão.
>
> § 5º Competirá ao órgão colegiado da instituição de ensino superior criar normas para disciplinar sua relação com a empresa júnior, assegurada a participação de representantes das empresas juniores na elaboração desse regramento.

Conforme se extrai dos dispositivos destacados, as Empresas Juniores são organizações criadas no âmbito das IES para permitir ou otimizar a consecução de parte de seus objetivos, como destacados no artigo 43 da LDB. Desse modo, a finalidade das EJs está contida nas finalidades das IES. Apesar de a execução das atividades das EJs se darem de forma autônoma, uma vez que estas são geridas exclusivamente por estudantes, a constituição da EJ deve ser previamente aprovada pela IES a partir do seu respectivo plano acadêmico com a discriminação de suas atividades da organização estudantil.

A natureza jurídica das Empresas Juniores portanto, em primeira análise, aparenta aproximar-se daquela das Instituições de Ensino Superior, notadamente das que não possuem finalidade lucrativa. Isso porque, além de atuar em regime de cooperação, com objetivos educacionais e não lucrativos, o fim a que ambas se prestam é sobreposto. Cinge-se, a distinção, na natureza das atividades desempenhadas por cada uma. Ao passo que nas IES os estudantes são o alvo do serviço por elas oferecido, nas Empresas Juniores o fim educacional é perseguido pelos estudantes de maneira ativa, de modo que são eles que executam os serviços para aplicarem na prática

os conhecimentos do curso de graduação. Por outro lado, ao passo que muitas IES recorrem à cobrança de mensalidade dos estudantes para viabilizar financeiramente suas atividades e custos administrativos, as Empresas Juniores o fazem por meio da prestação do serviço a terceiros, de modo que a educação empreendedora por ela fornecida seja inteiramente gratuita para os alunos, estes sim os verdadeiros clientes, ainda que internos, das Empresas Juniores.

3 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

3.1 Natureza jurídica da imunidade tributária

As exonerações fiscais a determinadas pessoas ou atividades podem ser observadas desde os primórdios da existência do tributo, como aponta Sílvio Meira[1]. No ordenamento constitucional Brasileiro, as situações de intributabilidade foram incutidas por Ruy Barbosa desde a primeira Constituição da República.[2] Já a Carta Política de 1988, por sua vez, consagrou as vedações ao Estado tributante em capítulo próprio intitulado "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" em homenagem à expressão cunhado por Aliomar Baleeiro que nomeou sua obra clássica no Direito Tributário Pátrio.

No entanto, persiste na doutrina uma heterogeneidade de entendimentos quanto ao conceito, amplitude e natureza jurídica da imunidade. Deve-se salientar, inicialmente, que nem toda limitação ao poder de tributar constitucionalmente qualificada, constitui imunidade. Embora as imunidades configurem espécie do gênero de limitação constitucional ao poder tributante, este não se exaure naquele. Isso porque princípios constitucionais tributários, como a legalidade, anterioridade e irretroatividade da norma tributária também se revestem como espécie do mesmo gênero. A despeito das imunidades e princípios, as próprias regas de repartição de competências tributárias consistem em limitações constitucionais ao poder de tributar uma vez que veda que qualquer pessoa política distinta daquela dotada da competência tributária constitucionalmente designada institua determinado tributo. Assim, não se exaurem as limitações constitucionais ao poder de tributar, nas normas imunizantes.

Por outro lado, parte da doutrina vislumbra a imunidade tributária como princípio constitucional. Conforme acertada de Regina Helena Costa, poder-se-ia vislumbrar a imunidade como princípio apenas ao compreende-la genericamente, nessa esteira, as imunidades aparentam ser, de modo diverso, manifestações de um princípio, ao qual a doutrinadora cunhou de "princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação"[3]. Marco Aurélio Greco, em outro aspecto, entende os princípios constitucionais como algo distinto das limitações ao poder de tributar por afirmar que, ao passo que os princípios revestem diretrizes positivas, as limitações condicionam o exercício do poder de tributar de forma negativa.[4]

Entretanto, não aparenta este ser o cerne da divergência. O Estatuto do Con-

---

1 MEIRA,Sílvio.Direito Tributário Romano. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978. P. 6.

2 Cf. COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Pp . 34-38.

3 Ibidem, p. 44.

4 GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. P. 710 (destaques do autor).

tribuinte, composto pelos princípios constitucionais em matéria tributária, por almejar resguardar o contribuinte do abuso de poder estatal, implica que os mandamentos veiculem diretrizes essencialmente negativas, ou seja, impõe restrições ao exercício do poder de tributar. Dessarte, aparenta recair a distinção entre princípio e imunidade sobre a especificidade do seu conteúdo. Nesta feita, as normas imunizantes constituem regras e, portanto, descrevem situações específicas às quais se impõe. De modo diverso, os princípios são mandamentos dotados de generalidade e abstração. Conforme sustenta Celso Bandeira de Mello o princípio consiste em "mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico"[5].

Nessa esteira, distinguem-se o conceito de imunidade dos princípios por configurar em regra jurídica.

Em apertada, porém precisa síntese, Misabel Derzi estabelece quatro elementos essenciais das imunidades, assentados majoritariamente na doutrina[6]. Assim entende que a imunidade:

> "1. É regra jurídica, com sede constitucional;
>
> 2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
>
> 3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
>
> 4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar"

Embora as imunidades não guardem semelhança plena com os princípios, impõe verificar se essas podem se dar de forma implícita. Paulo Barros Carvalho, ao conceituar as imunidades tributárias, definiu-as como "classe finita e imediatamente determinável" de normas jurídicas que estabelecem de forma expressa a incompetência tributária.[7] No entanto, o que se observa é que há determinadas imunidades que não são contidas expressamente no texto constitucional, mas decorrem de princípios fundamentais e são necessárias para tanto. Destaca-se, a título exemplificativo, a imunidade recíproca das pessoas estatais.

Nesse sentido, Misabel Derzi delimitou os contornos conceituais da natureza jurídica da imunidade estabelecendo a definição colacionada abaixo[8]:

[5] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Pp. 986-987.

[6] DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 372.

[7] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 1991. P. 117.

[8] DERZI, Misabel Abreu Machado. Op Cit., pp. 374-375.

> "A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal."

Por fim, convém explicitar que as imunidades não se referem exclusivamente a impostos, inexistindo qualquer óbice para que o constituinte a estabeleça também para taxas e contribuições.[9] Tal fato decorre da própria ausência de limitação material ao constituinte originário, ao que nada veda a instituição de situação de intributabilidade – exoneração – como inclusive se observa reiteradamente na Constituição Federal de 1988.

3.2 Classificações das imunidades tributárias

As imunidades tributárias podem se manifestar por diversas facetas distintas, ao que gerou um esforço doutrinário para identificar e categorizar essas diferentes modalidades em que a norma imunizante pode ser percebida. Regina Helena Costa, em sua clássica obra sobre imunidades tributárias, sustenta a composição da norma imunizante por dois tipos de elementos: os essenciais e os acidentais. Os primeiros referem-se ao aspecto formal da norma constitucional que veicula a exoneração tributária e ao aspecto teleológico do conteúdo axiológico voltado à realização de determinado princípio constitucional. Os segundos são aspectos que podem ou não compor as normas imunizantes, sujeitos à eventualidade, nos quais se encaixa a explicitude ou implicitude da imunidade, a presença de capacidade contributiva do sujeito alvo da exoneração tributária, a abrangência da imunidade quanto a apenas um tipo de imposto ou demais tributos, a eficácia plena ou contida da norma imunizante.[10]

Dessarte, de acordo com as variações percebidas nos elementos componentes da norma imunizante, sejam eles os essenciais, sejam os acidentais, extraem-se diversas classificações das imunidades. Para fins do presente estudo, convém destacar inicialmente cinco das categorias tecidas pela doutrina.

A primeira classificação repousa sobre a intensidade e amplitude da exoneração tributária de acordo com seu conteúdo axiológico. Dividem-se assim, as imunidades, em específicas e genéricas. Estas últimas, contidas no art. 150, VI da Constituição, referem-se a exonerações que recaem sobre todas as pessoas políticas e resguardam os seus sujeitos da tributação de quaisquer impostos que recaiam sobre sua renda, patrimônio

[9] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. RDTributário 27-28/94-95. São Paulo, Ed. RT, janeiro-junho de 1984.

[10] Cf. COSTA, Regina Helena. Op. Cit., pp. 59-60.

ou serviços. Assim, revelam princípios constitucionais aos quais foram conferidos especial proteção pelo constituinte.[11]De modo diverso, as imunidades específicas habitualmente recaem sobre apenas um tributo de competência atribuída a uma única pessoa política, como é o caso das imunidades de ICMS veiculadas no art. 155, §2º, X, da Lei Maior.

Posteriormente, conforme já destacado neste capítulo, verifica-se a existência de imunidades explícitas e implícitas ao texto constitucional. Aquelas explícitas, por óbvio, encontram-se expressamente previstas na Carta Política. Já as imunidades implícitas são aquelas que decorrem logicamente de mandamento constitucional, sendo necessária para garanti-lo. É o caso da imunidade recíproca que decorre da ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas, bem como da estrutura e princípios federativos. Repisa-se que há autores que rechaçaram a possibilidade de imunidade implícita, como já salientado em ensinamento de Paulo Barros de Carvalho, embora esse entendimento já encontra-se superado. Convém destacar que a possibilidade de se vislumbrar imunidade implícita ao Texto Fundamental não implica afirmar que o rol de imunidades tributárias é aberto, uma vez que este se encontra exaurido na Constituição.

Outra classificação em parte sobreposta a essa última consiste nas imunidades ontológicas ou políticas. Conforme asseverado, há imunidades que não se encontram expressas na Lei Maior, mas constituem consequência necessária de um princípio constitucional. Assim, afiguram-se as imunidades ontológicas, posto que essas podem ser indentificadas *de jure* buscando, ultimamente, sua validade do próprio princípio da isonomia, seja na forma de princípio da capacidade contributiva, seja da autonomia das pessoas políticas.[12] Já as imunidades políticas são decorrentes de escolhas políticas do no exercício do Poder Constituinte, de modo que não decorrem necessariamente de princípio constitucional, embora sejam erigidas por prestigiar determinados princípios. Enquadram-se nessa classe as imunidades dos templos, partidos políticos, entidades sindicais, além daquelas atribuídas aos jornais, livros e periódicos. Em se tratando de opção política do Constituinte, ocasionalmente as imunidades políticas beneficiarão pessoas dotadas de capacidade contributiva.

Impõe-se ressaltar nessa esteira se a imunidade de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, preconizada no art. 150, VI, c da Constituição, consiste em imunidade ontológica ou política. De modo diverso das imunidades de templos ou partidos políticos, Misabel Derzi sustenta ser ontológica a imunidade conferida a essas entidades uma vez que deriva da ausência de capacidade contributiva.[13] No

[11] Cf. Geraldo Ataliba, “Venda de minérios – Faturamento – PIS”, RDA 196/306.

[12] Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993”, RDTributário 62/82.

[13] Ibidem, 62/71-72.

mesmo sentido, observa-se relevante conclusão alcançada por Regina Helena Costa[14] ao afirmar que "Tal qual ocorre com as pessoas políticas, tais instituições, conquanto possam ter capacidade econômica, não possuem aptidão para contribuir, pois seus recursos – no mais das vezes, escassos – canalizam-se ao desenvolvimento de suas atividades institucionais." Estar-se-ia, desta feita, diante de hipótese de imunidade ontológica, prescindindo inclusive de previsão constitucional expressa.

Ademais, pode-se ainda classificar as imunidades de acordo com a forma de sua incidência ou o alvo a que se prestam. Essa taxonomia possui especial relevo, como será abordado mais adiante, sobre a extensão dos efeitos da imunidade, bem como no papel desempenhado pelo legislador infraconstitucional para regulamenta-la. Por ora, convém conceituar inicialmente essa classificação que desdobra as imunidades em subjetivas, objetivas ou mistas. Em apertada síntese, Willian Jefferson Quintanilha bem aponta a distinção entre imunidades subjetivas e objetivas ao asseverar que: "Imunidade Subjetiva é a que leva em conta a pessoa que deve recolher o tributo, enquanto que a Imunidade Objetiva é concedida considerando uma situação ou uma coisa, como no caso da imunidade dos livros". [15]

Em análise mais aprofundada, imunidades subjetivas ou pessoais, segundo Regina Helena Costa[16], são:

> "(. . .)aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos. Nestas impende registrar a presença de elementos objetivos – patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiárias ou delas decorrentes (art. 150, §§ 2º-4º) –, mas tão somente como elementos balizadores da subjetividade considerada."

Para Roque Carraza a imunidade tributária é sempre subjetiva porquanto beneficia pessoas, conforme se extrai: "[. . .] Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente 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."

Entretanto, a despeito da tecnicidade desse entendimento, essa classificação revela nuances das imunidades que serão úteis para o estudo ora pretendido, como salienta o próprio Carraza[17] ao complementar:

> "O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades características ou

[14] Cf. COSTA, Regina Helena. Op. Cit., pp. 142-143.

[15] QUINTANILHA, Willian Jefferson. Manual do Tributarista – Doutrina, Legislação, Jurisprudência e Modelos. 1. Ed, 2009, p. 294.

[16] COSTA, Regina Helena. Op. Cit., p. 139.

[17] CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013. P. 817 et seq.

> 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 pela própria natureza jurídica (por exemplo, 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, da CF)."

Dessarte, verifica-se a imunidade subjetiva como um atributo da personalidade jurídica[18] em função do papel socialmente relevante que determinados entes desempenham. Por outro lado, as imunidades objetivas ou reais centram-se sobre fatos, bens ou situações, não focando na pessoa com eles relacionada, embora atingindo-a mediatamente quando vislumbrada tal relação.

Por fim, como abordado no ensinamento de Carraza supracitado, uma terceira categoria seria a mista em que alia requisitos quanto à pessoa beneficiada a critério objetivo, como é o caso do ITR sobre "pequenas glebas rurais, definidas em lei" – aspecto objetivo – "quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel" – requisito subjetivo – estabelecido no art. 154, §4º da Constituição.

A última categorização que merece destaque, segundo ensinamentos de Regina Helena Costa, relaciona-se com a forma a que a norma imunitória é passível de regulamentação e o decorrente papel do legislador infraconstitucional. Dividem-se, portanto, as imunidades tributárias, em incondicionadas e condicionáveis. Sendo a norma constitucional dotada de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, trata-se de imunidade incondicionada porque prescindem de qualquer exercício legislativo para produzir integralmente seus efeitos. De modo diverso, afiguram-se as normas imunizantes condicionáveis quando a norma que a veicula for dotada de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passível de restrição. Para a ilustre doutrinadora[19], demonstra mais pertinência que o termo "condicionada" cunhado por parte da doutrina, conforme se extrai:

> "Preferimos o termo "condicionável" ao vocábulo "condicionada, comumente utilizado pela doutrina, porque, como afirmamos anteriormente, a imunidade tributária não se abriga em normas constitucionais de eficácia limitada, que demandam, necessariamente, a intervenção do legislador infraconstitucional. Assim, parece-nos incorreto falar-se em imunidade condicionada, já que, cuidando-se de uma norma de eficácia contida, o condicionamento para a fruição do benefício poderá ou não ser estatuído pelo legislador complementar. Em decorrência desse raciocínio, a eventual hipótese de omissão legislativa não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal."

[18] Expressão cunhada pelo Min. Célio Borja em voto proferido no bojo do julgamento do MI 232-RJ (RTJ 137/965).

[19] COSTA, Regina Helena. Op. Cit., pp. 145-146.

É o que se observa no caso das imunidades de instituições de educação e de assistência social, incutidas no art. 150, VI, c da Constituição, bem como a imunidade de contribuição para seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, contidas no art. 195, §7º da Lei Maior, ambos que adiante serão analisados pormenorizadamente. Dessa forma, caso existente lei infraconstitucional regulamentadora, cabe ao contribuinte atender aos requisitos da lei para gozar do benefício, entretanto, caso omisso o legislador infraconstitucional, não resta inviabilizada a fruição da imunidade tributária.

Ainda, deve ser analisado a forma e os limites em que pode se dar o exercício do poder legislativo infraconstitucional para imunidade condicionáveis. Nessa esteira, continua Regina Helena Costa ao apontar sobre os requisitos postos pela lei "que tais condições dizem não com os confins da norma imunizante, mas sim com exigências relativas à pessoa beneficiária da imunidade."[20]

Assim, faz-se necessário analisar a competência tributária para regulamentar no tocante à norma imunitória, ao que passaremos no próximo tópico.

3.3 A eficácia da norma imunizante e a competência tributária

As normas imunizantes destinam-se ao legislador infraconstitucional, de modo que consistem em verdadeiras regra de estrutura, delimita moldura para a construção de outras normas. Nesse sentido, ensina Roque Carraza[21]:

> "Oportuno frisar que as imunidades – ao contrário das isenções – não tratam da fenomenologia da incidência, porquanto operam antes do momento. De fato, antecedem o próprio exercício, pelas pessoas políticas, das respectivas competências tributárias, até porque – como vimos – são normas de estrutura que ajudam a delinear as regras-matrizes das exações a que se referem."

Assim, nos limites da situação em que se observa a imunidade sequer se vislumbra a competência, como bem aponta Regina Helena Costa, imbuída dos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Aires Barreto[22]:

> "Com efeito, a competência tributária, tal como contemplada no Texto Fundamental, já se revela privada dos campos imunes, pode-se afirmar que a competência tributária é a aptidão para legislar sobre tributos, nela já consideradas as situações de intributabilidade constitucionalmente estabelecidas. A imunidade é, portanto, "área estranha e alheia à competência".
>
> A relação entre a competência tributária e a norma imunizante é tanto mais destacada quando se observa que esta impede a existência daquela na situação que expressa ou implicitamente aponta."

[20] Idem.

[21] CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Ed. Malheiros Editores. 15ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 533-537.

[22] COSTA, Regina Helena. Op. Cit., pp. 62-63.

No entanto, como ventilado em tópico anterior, há normas imunitórias condicionáveis, e também aquelas incondicionadas, de modo que sua relação com o legislador infraconstitucional se dá distintamente. Para compreender essa distinção, impõe-se rememorar a clássica categorização de José Afonso da Silva[23] quanto à eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais ao dividi-las em: a) normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata; b) normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passíveis de restrição; c) normas de eficácia limitada ou reduzida, essas podendo ser tanto definidoras de princípio institutivo quanto definidoras de princípios programáticos.

Em se tratando de normas constitucionais que veiculam imunidades tributárias, não podem ser elas pertencentes a esta terceira categoria. Isso porque, o artigo 5º da Constituição, em seu parágrafo 1º já preconiza que tem aplicação imediata as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais. Ademais, conforme pontua Paulo de Barros Carvalho[24], cuidam-se as imunidades de "situações específicas e suficientemente caracterizadas". Logo, as normas imunizantes constituem normas de aplicabilidade imediata, seja ela de eficácia plena, seja de eficácia contida. Cumpre destacar, entretanto, que existe a possibilidade de o Constituinte delimitar situação de exoneração tributária de modo a apenas apontar ao legislador infraconstitucional a competência de atribui-la, estando-se, assim, diante de mera isenção que tem fundamento em norma constitucional com eficácia limitada.[25]

Nesta feita, convém rememorar que por se tratarem de normas proibitivas, a Hermenêutica impõe que as imunidades tributárias prescindem de regulamentação. No entanto, por vezes, o Texto Constitucional preconiza a edição de lei para complementar o preceito constitucional da norma imunitória, configurando casos de proibições de eficácia contida. É a hipótese do artigo 150, VI, c da Constituição. Desse modo, conforme salientado, a norma terá eficácia plena enquanto persistir omisso o legislador infraconstitucional, até que seja editada a lei redutora de seu âmbito de eficácia, ao que se revelará sua eficácia contida.

Convém destacar a existência de doutrina em sentido contrário, uma vez que para Sacha Calmon[26], a imunidade destinada às instituições de educação e de assistências sociais, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, configura norma constitucional de eficácia limitada. Nessa esteira, até que editada norma regulamentadora da garantia, a norma restaria sem eficácia. No entanto, além de esbarrar no artigo 5º, §1º da Carta Política, como sustentado em tópico anterior, a referida imunidade

[23] SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 259-260.

[24] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 116.

[25] Cf. José Souto Maior Borges, "Interpretação das normas sobre isenções e imunidades", in Interpretação no Direito Tributário, São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975, pp. 410 e 428.

[26] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999; 7ª Ed. 2004, p. 106.

apresenta traços que a caracteriza como imunidade ontológica e, portanto, decorrência necessária de princípio constitucional, prescindindo inclusive de previsão expressa no texto constitucional.

A Constituição Federal, outrossim, estabelece, no artigo 146, II que cabe à lei complementar "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar". Desse modo, as normas imunizantes destinam-se imediatamente ao legislador complementar, a quem foi atribuído competência para regulamentar a matéria, e mediatamente também ao legislador ordinário, competente para a instituição dos tributos.

No tocante ao papel da lei complementar quanto às imunidades tributárias, leciona Sacha Calmon[27]:

> "As leis complementares são utilizadas, agora sim, em matéria tributária para fins de complementação e atuação constitucional: a) servem para complementar dispositivos constitucionais, não autoaplicáveis (not self-executing), isto é, dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva; b) servem ainda para conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível); c) servem para fazer atuar determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda nação. Por isso mesmo as leis complementares requisitam quórum qualificado, por causa da importância nacional das matérias postas à sua disposição"

No mesmo sentido, complementa ensinamento de Regina Helena Costa[28]:

> "Em consequência, já que se trata de regras vedatórias, que prescindem de regulamentação para que produzam efeitos, o papel da lei complementar será, apenas, o de integrar, àqueles comandos normativos, algum(ns) aspecto(s) delegado(s) pelo constituinte à disciplina infraconstitucional, visando à contenção dos limites de sua eficácia."

No entanto, há de se destacar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal possui nuances que destoam parcialmente da referida corrente doutrinária quanto à competência legislativa para regulamentar as imunidades constitucionais que expressamente preconizam a existência de requisitos, ou termos da lei. Isso porque, a jurisprudência da Suprema Corte consolidou-se no sentido de que, uma vez designado o termo genérico "lei", estaria o Constituinte remetendo a matéria à lei ordinária, ao passo que incumbe a competência ao legislador complementar apenas quando explicitamente previsto no texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Luis Roberto Barroso bem sintetizou o entendimento jurisprudencial da Corte sobre a matéria ao referir-se à imunidade do art. 195, §7º da Constituição em seu voto proferido no julgamento da ADI 2621/DF[29]:

---

[27] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle de Constitucionalidadedas Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988., 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p, 290.

[28] COSTA, Regina Helena. Op. Cit., p. 107.

[29] ADI 2621/DF, acórdão publicado no DJE em 16/05/2017.

> "(. . .)O art. 195, § 7o, permite que as exigências a serem satisfeitas pelas entidades beneficentes sejam fixadas por lei ordinária. Acho que essa é a leitura correta e a leitura que corresponde aos precedentes do Supremo Tribunal Federal. Já o artigo 146, II, exige que se se interferir com o gozo das imunidades é indispensável que haja uma lei complementar. Então, basicamente, a posição do Supremo era: requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente, lei ordinária é possível; interferência com o espectro objetivo das imunidades, exige-se lei complementar.(. . .)"

Desse modo, uma vez que a norma imunizante apenas referir-se aos requisitos ou termos "da lei", estar-se-á remetendo à lei ordinária. No entanto, em face da restrição incutida no artigo 146, II, da Lei Maior, não pode a lei ordinária interferir no espectro, limites, amplitude ou objetivo das imunidades, restando esse papel à lei complementar. O que não afasta, no entendimento da Corte, secundado pelo Ministro, a possibilidade de lei ordinária instituir requisitos concernentes à estrutura, constituição ou funcionamento da entidade – nesse caso, referindo-se à imunidade das contribuições sociais para entidades beneficentes de assistência social.

Complementando quanto à jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal a respeito da competência do legislador infraconstitucional, bem elucidou o saudoso Ministro Teori Zavascki em voto-vista, na mesma Ação Direta de Inconstitucionalidade, ao apontar incoerências na concepção teórica adotada pela Corte, como se observa:

> "(. . .)Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada. Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar e, por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.
>
> Embora a jurisprudência da Corte tenha se provado continuamente receptiva a essa distinção, não se pode deixar de reconhecer que a sua afirmação ao longo dos tempos não foi suficiente para neutralizar, em definitivo, a aparente tensão que se insinua entre as normas do art. 146, II, e 195, § 7o, da Constituição Federal. Ainda persiste uma indesejável percepção de incerteza neste particular, o que tem fomentado um pródigo contencioso judicial no tema.
>
> A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa fluidez do critério eclético (objetivo-subjetivo) que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobretudo quando considerada a natureza – eminentemente subjetiva – da imunidade radicada no art. 195, § 7o, da CF.
>
> Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária. Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizada como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade.

> Perde sentido, nessa perspectiva, a construção teórica até aqui cultivada pelo Tribunal(. . .)"

Embora o posicionamento destacado supra diga respeito especialmente à imunidade veiculada pelo art. 195, §7º da CF, ele aponta uma falha no "critério eclético (objetivo-subjetivo)" adotado até então pelo Tribunal. Mormente em se tratando de imunidades de natureza subjetiva, critérios estabelecidos, no caso pela lei ordinária, que regulamentem a constituição e funcionamento dos beneficiários da imunidade podem acabar por limitar o gozo da imunidade. Isso porque, caso os requisitos estabelecidos em sede de lei ordinária não forem meramente procedimentais e objetivarem contribuir com a delineação dos sujeitos beneficiários da imunidade, por óbvio a referida lei estará por interferir na amplitude da norma imunitória dotada de caráter essencialmente subjetivo.

Convém questionar se é competência do legislador ordinário contribuir com o juízo político exercido pelo Poder Constituinte, em definir quais pessoas – entidades, instituições – merecem guarida da imunidade por desempenhar relevante papel voltado à realização de determinado princípio constitucional. Entretanto, para fins didáticos, essa análise será destrinchada em duas partes, para tratar individualmente de cada imunidade relevante para o contexto fático das Empresas Juniores, quais sejam as imunidades do artigo 150, VI, c – instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos – e do artigo 195, §§7º – entidades beneficentes de assistência social –, ambos da Constituição da República. Assim, poder-se-á pormenorizar a natureza jurídica de cada imunidade, as regulamentações editadas em sede infraconstitucional e a jurisprudência, em especial do Supremo Tribunal Federal, quanto à matéria.

4 Imunidade Tributária das instituições de educação e de assistência social: art150, VI, 'c' da Constituição Federal

4.1 O conceito de instituição de educação e de assistência social

A Constituição de 1988 consagrou no artigo 150, inciso VI, as imunidades genéricas, das quais destaca-se, para fins da presente análise, aquela destinada às instituições de educação incutida na alínea c, *in litteris*:

> 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.

A Carta Política evidencia prestigiar as entidades privadas que contribuem com o Estado para que alcançados seus objetivos constitucionais. Isso porque, conforme a complexificação das relações sociais e alargamento das garantias individuais que demandam prestação governamental efetiva tornou-se impossível a realização isolada desse afã do Estado. Sobremaneira tomando-se em consideração tratar-se a Constituição de 1988 de verdadeira constituição programática.

Nesse sentido, sustenta Paulo Barros de Carvalho[1]:

> "As instituições de educação e de assistência social desenvolvem atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreende-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outros, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei."

Não obstante a relevância do papel desempenhado por essas instituições e a consequente exoneração atribuída pelo Texto Constitucional, vale lembrar percuciente magistério de Misabel Abreu Machado Derzi quanto às alíneas *b* e *c* do art. 150, VI, da CF, ao evidenciar que "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."[2]

---

1 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 372.

2 BALEEIRO, Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 499-500

No mesmo sentido, corrobora Humberto Ávila[3]:

> "(. . .) o essencial é que as instituições de educação e assistência social devem deixar de ser tributadas, porque educação e assistência social constitutem finalidades estatais. De acordo com o art. 205, a educação é direito de todos e dever do Estado. Essas instituições ajudam na promoção dos fins estatais, por isso são excluídas da tributação."

Cumpre destacar que a educação e a assistência social consistem em conceitos constitucionais distintos. Aquele é consagrado no Texto Fundamental no artigo 205, como se observa:

> 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.

Já a assistência social tem sua previsão enquanto incumbência do Estado na Lei Maior em seu artigo 203, *in verbis*:

> Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
>
> I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
>
> II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
>
> III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
>
> IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
>
> V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Desse modo, o emprego da conjunção "e" no dispositivo constitucional obviamente não implica na necessidade de observância concomitante tanto dos fins educacionais quanto dos assistenciais. Deve-se entender, então, que a garantia constitucional afigura-se como a vedação de se instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Convém ainda identificar o conteúdo semântico do termo "instituições", caso existente, externado no dispositivo constitucional. Desta feita, imperioso aludir ao celebrado estudo de Leopoldo Braga[4] que buscou delinear, a partir da Constituição de

[3] ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03.São Paulo: Saraiva, 2004. P. 226-227.

[4] BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de "instituições de Educação e de Assistência Social", inRevista da Procuradoria-Geral, n. 21, p. 21 e segs.

1946, as características essenciais das instituições de educação e assistência social verificando o emprego do vocábulo instituição pelos sucessivos textos constitucionais. Concluiu o autor, em apertada síntese, que o termo instituição empregado na Lei Fundamental seria dotado de sentido técnico cuja fonte encontrava raízes no Direito Canônico. Assim, entendeu existir três condições para configurar-se uma instituição nos termos da imunidade tributária prevista[5], quais sejam: a) fim público institucional, exclusivo, ou, ao menos, principal; b) gratuidade e ausência de intuito lucrativo; c) generalidade na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios. Braga conceituou instituição no referido estudo como "uma certa e especial categoria de pessoas jurídicas que, por seus fins institucionais de eminente interesse público, se constituem, a bem dizer, órgãos auxiliares do Poder Público".

Percebe-se então que, de acordo com o referido estudo de Leopoldo Braga, extraíra-se a partir apenas do emprego do vocábulo instituições, três requisitos implícitos a serem atendidos pelos beneficiários da imunidade – fim público; gratuidade e generalidade já destacado. No entanto, tal entendimento não se revela o mais pertinente, como exauriu a análise em profundo voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, nos autos do RE nº 202.700-6-DF, aludindo aos ensinamentos de Odim Brandão Ferreira[6]:

> "A pluralidade de sentidos do termo [referindo-se a instituições], porém, se faz gritante na Constituição de 1988.
>
> Depois de recordar as trinta e uma referências – além daquela atinente à imunidade – que a Constituição faz a instituição ou instituições, mostra Odim B. Ferreira que – afora os textos em que o vocábulo alude a órgãos estatais (Ministério Público, Advocacia Geral da União, Defensoria Pública e Forças Armadas) ou a "normas estruturantes do Estado", aí sempre qualificadas como "instituições democráticas" – nem quando, na Carga Magna, "instituições" são sinônimos de pessoas jurídicas, é possível atribuir à palavra qualquer sentido unívoco, menos ainda o de entidade beneficente."

No mesmo sentido, continua adiante no célebre voto descontruindo os requisitos tecidos por Leopoldo Braga para caracterização de instituições para fins de imunidade:

> "(. . .) depois da crítica demolidora de Odim B. Ferreira, tem razão o douto Alberto Xavier também autor de um primoroso estudo da questão, para – recordando Odim B. Ferreira e igualmente Misabel Derzi – assinalar como a melhor doutrina acabou por relegar ao esquecimento o "artificialismo da construção" de Leopoldo Braga, dado que – aduziu o próprio Xavier – "nenhum elemento hermenêutico sério permitia, a partir do simples vocábulo 'instituições', aliás, um dos mais polissêmicos do Direito, contrapor instituição a associação, nem tampouco considerar elementos essenciais do conceito de instituição o fim público, a gratuidade e a generalidade.

[5] Conforme bem resumiu o Ministro Oscar Corrêa por ocasião do julgamento do RE 100.816, DJ, 09.09.1984.

[6] Voto do Ministro Sepúlveda Pertence nos autos do RE n. 202.700-6-DF (DJ, 01.03.2002)

> (. . .)
>
> Assim, do requisito da generalidade ou universalidade da clientela potencial dos benefícios da instituição, a rigor, já não caberia falar mais, desde os acórdãos que declararam a imunidade de entidades patrocinadas por empresas ou grupos empresariais, em benefício apenas dos seus empregados, malgrado alguns dos julgados se recusassem a admitir o abandono do pressuposto.
>
> De sua vez, o predicado da gratuidade, se é certo que sempre reclamado das instituições fechadas de previdência, faz tempo não mais se exigiu das entidades de ensino pago, não obstante a identidade literal da disciplina constitucional e legal da imunidade de ambas as categorias."

Restou superado, a toda evidência, o entendimento do conteúdo semântico-normativo do vocábulo instituições adotado na norma constitucional. Destaca-se, assim, a simples e precisa conceituação tecida por Aliomar Baleeiro[7] quanto ao termo ao estabelecer que "A noção de instituição, protegida pela imunidade, vincula-se então à ideia de organização permanente, voltada à realização de fins sociais, sem intuito econômico ou lucrativo."

Destarte, o conceito de instituição de educação, sem fins lucrativos, veiculado pelo art. 150, VI, c da CF refere-se às organização constituída com finalidade precípua educacional, reverberando objetivo do Estado consagrado no artigo 205 da Carta Magna, que a persegue sem intuito econômico ou lucrativo. Resta por fim, verificar se atendidos os requisitos da lei, conforme disposto no artigo, que serão abordados mais adiante neste capítulo.

Ainda sobre o conceito de instituição de educação, revela-se útil pontuar a extensão da finalidade educacional tutelada pela imunidade tributária, lembrando magistério de Ricardo Lobo Torres[8]:

> "O art. 150, VI, letra c garante a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O conceito de instituições de educação abragem assim as que se dedicam à instrução formal, como as que promovem a educação extracurricular, bem como as instituições de fins culturais.(. . .)"

Na mesma toada, Baleeiro[9]:

> "Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente "instituição" acima e fora de espírito de lucro, e não simples "empresa" econômica, sob o rótulo educacional ou de assistência social"

[7] BALEEIRO, Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 532

[8] TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário.9 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. P. 65-66.

[9] BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pp. 314-315.

Como se observa, a doutrina aponta para a diversidade de manifestações da finalidade educacional tutelada pela imunidade, seja por meio da instrução formal, centros de pesquisa, educação extracurricular, seja, inclusive, ligada a atividades culturais. Isso porque, a referida imunidade deve ser interpretada a partir de sua *ratio essendi*, ou, consoante bem aponta Regina Helena Costa, seu "conteúdo axiológico destinado à realização de determinado princípio constitucional"[10], mormente diante da natureza jurídica desta norma imunizante, conforme passaremos a analisar.

4.2 A natureza jurídica da imunidade de instituições de educação

Conforme elucidado no tópico 3.2 deste estudo, percebeu-se um esforço taxonômico da doutrina no sentido de revelar as diversas facetas assumidas pela norma imunizante, o que culminou na existência de variadas classificações, cinco das quais foram detalhadas supra por revelarem maior pertinência para a presente análise. Nessa esteira, convém rememorar que as imunidades podem ser classificadas em: i) explícitas ou implícitas; ii) específicas ou genéricas; iii) subjetivas, objetivas ou mistas; iv) ontológicas ou políticas; e v) incondicionadas ou condicionáveis; sem prejuízo das demais classificações tecidas pela doutrina. Desse modo, a partir dessas categorias já ilustradas, cumpre identificar a quais classes pertence a imunidade ora analisada.

Porquanto expressa no Texto Constitucional em seu artigo 150, VI, c, a imunidade de instituições de educação, afigura-se, à obviedade, como uma imunidade explícita. Por outro lado, trata-se de norma imunizante genérica, como já demonstrado anteriormente no presente trabalho, na medida em que a exoneração tutela as referidas instituições de quaisquer impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços. Recai, ademais, sobre todas pessoas políticas. Cumpre destacar que a literalidade do dispositivo constitucional refere-se apenas à imunidade quanto imposto, restando excluídas as taxas e contribuições da desoneração tributária.

Tal classificação revela-se, de pronto, relevante para o presente estudo, ao passo que essas situações de intributabilidade são dotadas de maior grau de abrangência ao que possuem como conteúdo axiológico a salvaguarda de garantias fundamentais – liberdade religiosa e política, ou no caso, a educação. Tem-se então que sua interpretação deve ser feita de modo distinto daquele aplicado às imunidades específicas, no magistério de Geraldo Ataliba[11]:

> "(...) o grau de intensidade e a amplitude das imunidades genéricas, por ser bem mais significativo do que o daquelas específicas – previstas em

[10] Sob luz dos ensinamentos de Regina Helena Costa quanto aos elementos essenciais da norma imunitória, já esposados no tópico 2.2 do presente estudo.

[11] ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios – Faturamento – PIS, RDA 196/307-308. Rio de Janeiro, Renovar, abril-junho de 1994.

> dispositivos esparsos, sem vinculação imediata com os princípios constitucionais básicos –, é ampla e dirigida pela preocupação com a eficácia desses princípios."

Evidencia-se imprescindível, para verificar a diretriz hermenêutica incutida pelo Constituinte na norma imunitória, de se identificar os contornos da natureza jurídica da imunidade. Apenas a partir dessa práxis, possibilita-se realizar interpretação sistemática do texto constitucional.

A imunidade de instituição também é dotada, por óbvio, de caráter subjetivo, como já explanado em capítulo anterior. Entretanto, válido relembrar que isso se observa uma vez que a situação de intributabilidade recai essencialmente sobre categoria de pessoas, no caso instituições de educação, e não por fato ou coisa.

Por outro lado, resta heterogênea a doutrina no que tange o aspecto ontológico ou político da norma imunizante. Caso considerada ontológica, tratar-se-ia de decorrência lógica necessária do texto e princípios constitucionais, entretanto, considerada política, seria meramente decorrente de prestígio atribuído pelo contribuinte aos sujeitos imunes, por contribuir com a persecução de princípios constitucionais de destacado relevo. No entanto, sustenta Misabel Derzi[12] ser dotada de caráter ontológico a imunidade de instituições de educação. Isso porque, considera destituídas de capacidade contributiva as instituições imunes porquanto a integralidade de seus recursos são aplicados na realização de suas atividades institucionais, repise-se alinhada à garantia constitucionalmente pretendida.

Tem-se, em último critério, a natureza condicionável revelada pela literalidade do dispositivo em que está inserida a imunidade. Impõe-se rememorar que, a despeito de entendimento diverso apresentado por Sacha Calmon[13], o dispositivo em comento consiste em norma de eficácia contida e aplicabilidade imediata, ainda que passível de restrição. Desse modo, até que editada lei que o regulamente, será dotada de eficácia plena. Cumpre, desta feita, verificar-se a competência legislativa para a regulamentação de tal dispositivo.

4.3 "Requisitos da lei" ao gozo da imunidade de instituições de educação do art150, VI, c da Constituição

Consoante destacado em capítulo anterior, malgrado boa parte da doutrina sustentar que as normas imunitórias de eficácia contida referem-se, em verdade, à lei complementar ao apontar requisitos estabelecidos em lei, tal entendimento não fora

[12] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. RDTributário 62/77 e 82, São Paulo: Malheiros.

[13] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999; 7ª Ed. 2004, p. 106.

absorvido, ao menos em sua integralidade pela Suprema Corte. Sustenta-se ainda, que mesmo à lei complementar não incumbe restringir o espectro de sujeitos aos quais a imunidade se destina, como leciona Regina Helena Costa[14] ao dissertar a respeito da imunidade de instituições de educação:

> "A lei complementar referida, com fundamento no art. 146, II, da Constituição, não pode inovar a disciplina da imunidade, não estando autorizada a estabelecer requisitos que venham a restringir o universo de entes que o Texto Fundamental quer ver alcançados pela exoneração tributária."

No mesmo sentir, afigura-se magistério de Paulo Barros de Carvalho[15] que ainda identifica no art. 14 do CTN, os requisitos que regulamentam a fruição da imunidade pelas instituições de educação, *verbis*:

> "Em que pese ao entendimento contrário de alguns autores (sic), parece-nos de cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, inc. II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraindo com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte. São eles:
>
> I – não distribuírem qualquer parcela de 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."

Diante da recepção do Código Tributário Nacional com *status* de lei complementar no novo ordenamento constitucional, em atenção ao art. 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, cristalino que impõem-se, os requisitos insertos no artigo 14 do CTN ao gozo da imunidade de instituições de educação.

Entretanto, cumpre rememorar que a jurisprudência da Suprema Corte vislumbra, em se tratando de imunidades, a existência de terreno normativo apto a ser suprido pelo legislador ordinário. Compete, dessa forma, entender qual é a extensão desse campo normativo, especialmente, por ora, no que tange a imunidade de instituições de educação.

Em sede de lei ordinária, pode-se vislumbrar a existência de regulamentação da referida imunidade por meio da lei nº 9.532 de 1997, mais especificamente em seus artigos 12 a 14, como se observa:

> Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social

[14] COSTA, Regina Helena. Op. Cit., p. 195.

[15] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito de Tributário. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 241

que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3o e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3° Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 4° A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2o não impede:

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

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.

§ 5° A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4o 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.

> § 6° O disposto nos §§ 4o e 5o 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.
>
> Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.
>
> Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.
>
> Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Os dispositivos supracitados da Lei nº 9.532/97 tiveram sua constitucionalidade questionada na recém-julgada Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.802/DF.[16] Nesta oportunidade, verificou-se a corroboração da doutrina firmada no STF quanto à limitação da regulamentação de imunidades pela via ordinária, sob pena de se esbarrar na vedação do artigo 146, II do Texto Constitucional, como verifica-se na ementa deste julgado:

> "Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei no 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar. Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar.
>
> 1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às "limitações do poder de tributar" (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo "lei", não há mais como sustentar que inexiste reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.
>
> 2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade.

[16] Convém frisar que sofreram alteração legislativa os seguintes dispositivos da lei nº 9.532/97 questionados na ADI 1.802/DF: art. 12, §2º, a; §3º; bem como foram incluídos na norma: §4º e incisos; §5º e incisos. Dessa foram, não foram estes, objeto de controle de constitucionalidade na referida ação.

> É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria.
>
> **3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs no 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.**
>
> **4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2o do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera.**
>
> **5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1o do art. 12 da Lei no 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar.**" [*grifo nosso]*

Conforme asseverado no julgado, incorre em inconstitucionalidade lei ordinária que crie contrapartida dos sujeitos imunes para gozarem da exoneração tributária, de forma que declarou a inconstitucionalidade o art. 12, §§1 e 2º, f; bem como arts. 13 e 14 por descreverem hipóteses de suspensão das imunidades. Por outro lado, verifica-se que o STF não declarou a inconstitucionalidade das demais alíneas do art. 12, §2º da norma por versarem apenas sobre aspectos procedimentais, como pontuou Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da medida liminar nesta mesma ação:

> "(. . .) enumera regras de funcionamento, destinação de recursos e escrituração contábil, aparentemente válidas na medida em que adequadas a evitar a fraude às características constitucionais da definição legal das entidades não lucrativas beneficiárias da vedação constitucional."

O entendimento firmado no julgamento reverbera magistério de Misabel Machado Derzi[17] quando contrapôs à jurisprudência da Suprema Corte seu entendimento pela necessidade de lei complementar para disciplinar imunidades:

> "À luz do Texto de 1988, não resta dúvida de que somente lei complementar da União poderá criar requisitos, que regulamentam os limites ao poder de tributar, dentro das fronteiras da própria Constituição, por força do que estabelece o art. 146, II (. . .)
>
> Por isso, não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinário possa cumprir o papel de regular as imunidades, em sua função de plasmar e definir a competência tributária, (. . .)
>
> (. . .) tal conclusão não contraria a interpretação tradicional do Supremo Tribunal Federal, em relação à remissão à lei, vista como lei ordinária, feita em

[17] BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 509

> vários dispositivos da Constituição. Cabem tanto as leis ordinárias quanto as leis complementares para a inteligência da imunidade. Assim, os requisitos ao gozo da imunidade, como limitação ao poder de tributar, somente poderão ser postos em lei complementar; não obstante os requisitos da lei, no caso ordinária, serem plenamente aplicáveis para a identificação da forma de criação das pessoas regularmente mantidas, dignas da imunidade, como os partidos políticos, os sindicatos e as instituições de educação e de assistência social."

Aparenta, entretanto, demandar atenção especial o caput do art. 12 da lei destacada. Isso porque, conquanto superficialmente enfrentada no julgamento definitivo da ação, a expressão "**e os coloque à disposição da população em geral**", em referência às atividades desempenhadas pelas entidades imunes, impõe determinado grau de generalidade dos serviços ou atividades desempenhadas pela instituição. Desse modo, além de interferir, a toda evidência, em sede de legislação ordinária, na amplitude da situação de intributabilidade constitucionalmente prevista, esbarrou em requisitos controvertidos quanto às instituições imunes, como bem apontou o Min. Sepúlveda Pertence em decisão liminar nesta ADI:

> "Não desconheço que a propósito da definição básica de entidade de assistência social imune, o art. 12 caput fará recrudescer controvérsias de soluções ainda não consolidadas no Tribunal, qual a exigência ou não de gratuidade dos serviços prestados (cf. RE 132.136, Gallotti) ou a abrangência ou não de instituições beneficentes de clientelas restritas (cf. RE 115.970, RTJ 126/847 e RE 193.775, de julgamento inconcluso) (. . .)"

No trecho destacado, o Ministro menciona expressamente as entidades de assistência social, sem referir-se especificamente às instituições de educação. Não obstante, a letra da lei revela algum requisito de generalidade das atividades das instituições, tanto de educação quanto de assistência social, que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF. No entanto, a generalidade, ao menos em determinado grau, revela-se como requisito necessário das instituições imunes para a própria persecução da finalidade constitucional a que se prestam, de modo a complementar as atividades Estatais. Aparenta, este, ser o próprio fundamento da concessão da imunidade pelo Constituinte. Desse modo, Ricardo Lobo Torres[18] afirma que a generalidade consiste em requisito intrínseco da pessoa imune. Já Carraza[19], em entendimento que parece melhor delimitar qual papel cumpre a generalidade nesta norma imunizante, afirma que esta deve ser compreendida em termos. Não requer-se, desse modo, que as instituições de educação sejam abertas à toda a população e coletividade, mas tão somente não restrinja de modo desmedido suas atividades, isto é, não promova discriminações arbitrárias no que tange os destinatários de seus serviços.

[18] TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. in Imunidades Tributárias, Ives Gandra Martins (coordenador), São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998, p. 211.

[19] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 679.

Neste aspecto, convém destacar a já superada por reiteradas vezes exigência de gratuidade dos serviços das instituições de educação. É o que restou consagrado na segunda turma do STF, por ocasião do julgamento do RE 93.463/RJ, cujo acórdão da lavra do Ministro Cordeiro Guerra concluiu: "Imunidade tributária dos estabelecimentos de educação. Não a perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do Código Tributário Nacional."

Ora, caso levado à última instância o requisito da generalidade, impor-se-ia, inclusive, a gratuidade dos serviços, de modo que estivessem à disposição de toda a coletividade. No entanto, como revelado, a generalidade apenas implica que a instituição cumpra um fim social, não apenas tutele interesses de um grupo restrito de pessoas. Assim, a vedação à restrição desmedida ou discriminações arbitrárias quanto aos beneficiários das instituições aparentam constituir o melhor crivo para se tutelar o requisito da generalidade.

Diante do exposto, para que determinada instituição de educação goze da imunidade tributária concedida no artigo 150, VI, c da CF, esta deve, além de ter como finalidade precípua a educação, compreendidas as mais diversas formas, como a educação extracurricular, a pesquisa, bem como aquela que aproveita à cultura em geral, deter certo grau de generalidade e observar os requisitos do art. 14 do CTN, bem como aqueles estabelecidos por lei ordinária que apenas disciplinam aspectos procedimentais da imunidade, sem instituir contramedidas às instituições, como é o caso dos dispositivos da lei nº 9.532/97 tidos como constitucionais pelo STF.

5 Imunidade Tributária das Entidades Beneficentes de Assistência Social: art195, §7º da Constituição Federal

5.1 A natureza jurídica da norma imunizante

O artigo 195, §7º da Carta Magna veicula a imunidade das contribuições para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social, *in verbis*:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> (. . .)
>
> § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme exposto no terceiro capítulo do presente estudo, o emprego no artigo do termo 'isentas' em vez de 'imunes', não descaracteriza como imunidade a referida exoneração tributária. Como se observa, a situação de intributabilidade descrita no dispositivo possui matriz constitucional, distinguindo-se, assim, dos casos em que se verificam as isenções.

Dito isso, tem-se, no art. 195, §7º da Constituição, normas imunizantes de feições similares àquela do art. 150, VI, c desenvolvida no capítulo anterior. Nesse sentido, apregoa Regina Helena Costa[1]:

> "Cuida-se de imunidade subjetiva e ontológica, diante da ausência de capacidade contributiva desses entes, pois, como visto quando da análise da imunidade contida no art. 150, VI, c, sua capacidade econômica exaure-se no desempenho de suas finalidades."

Ademais, além de possuir natureza subjetiva e ontológica, como apontado pela ilustre doutrinadora, também se assemelha à imunidade de instituições de educação, tratando-se de imunidade expressa e condicionável. Expressa porquanto estabelecida na literalidade do Texto Constitucional e condicionável ao passo que o referido dispositivo estabelece a necessidade de cumprir-se os 'requisitos da lei'.

Distingue-se, portanto, no que tange a natureza jurídica, da imunidade de instituições de educação tão somente por se tratar de imunidade específica na medida em que cuida de tributo determinado, qual seja, contribuições para a seguridade social.

[1] COSTA, Regina Helena. Op. Cit., p. 237.

5.2 O Conceito de Entidade Beneficente de Assistência Social

A Constituição da República define em seu artigo 203 como objetivos da assistência social os seguintes:

> Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
>
> I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
>
> II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
>
> III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
>
> IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
>
> V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Prevê ainda, no art. 204, I, que a coordenação e execução de programas na área de assistência social incumbe conjuntamente aos governos municipais e estaduais, bem como às entidades beneficentes de assistência social.

No entanto, há de ser verificado se as entidades beneficentes de assistência social a que se referem o art. 195, §7º correspondem às mesmas instituições de assistência social cunhada no art. 150, VI, c do Texto Constitucional. Nesse sentido, leciona Regina Helena Costa[2]:

> "(. . .)pensamos que os conceitos de 'instituição de assistência social, sem fins lucrativos', empregado no art. 150, VI, 'c', e o de 'entidade beneficente de assistência social' estampado no dispositivo sob comento, ainda que eventualmente se sobreponham, não coincidem exatamente.
>
> (. . .)
>
> para fruir da imunidade em tela, mais que entidade de assistência, tem ela de ser beneficente. E quanto a essa qualificação, os mesmos autores [referindo-se a Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto], com proficiência, asseveram: 'É instituição de assistência social a que dedicar-se a um ou alguns desses misteres. E é beneficente aquela que dedicar parte dessas atividades ao atendimento gratuito de carentes e de desvalidos. Não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. É sabido que para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos. Qualquer que seja esse percentual, exceto se absolutamente ínfimo, insignificante, há o caráter beneficente.(. . .)'."

Na mesma acepção, resume precisamente Odim Brandão Ferreira[3], em irretocável análise sistemática da Constituição no que tange esta imunidade, como se observa:

---

[2] Ibidem, p. 239-240.

[3] FERREIRA, Odim Brandão. A Imunidade tributária das entidades de previdência fechada. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 2001, pp. 114-115.

> "Quando a Constituição desejou conferir certas vantagens apenas às pessoas absolutamente altruístas, ela as denominou de 'entidades beneficentes de assistência social' (art. 195, § 7o). No momento em que desejou impor ao Estado não apenas uma perda de receitas, mas impor-lhe a prestação gratuita de serviços – os de assistência aos empregados referidos –, o constituinte restringiu os interessados. Desse sacrifício adicional da coletividade, encarnada no Estado, apenas são dignos os que não tenham nenhum interesse nos benefícios proporcionados pela pessoa jurídica. Para tratamento ainda mais benigno do que a imunidade, exige-se ainda mais alto grau de comprometimento humanitário.
>
> Há gradação muito nítida no tratamento tributário das pessoas jurídicas envolvidas na atividade de assistência social. Quem explora a atividade de assistência social segundo as regras da livre iniciativa – obter lucro –, pagará imposto, como qualquer outro agente econômico. Aquele que desenvolver o mesmo projeto, sem intuito de lucro, embora mais restrito do grupo de contribuintes, terá a imunidade de impostos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Por fim, a 'entidade beneficente', que presta assistência social de maneira altruística, gozará do favor fiscal mencionado, além de ficar exonerada de contribuir para o custeio do sistema publico de seguridade social, em razão de ter empregados."

Desse modo, a instituição ou entidade de assistência social (150, VI, c) é aquela desprovida de finalidade lucrativa e que tenha como objetivo social algum dentre aqueles elencados no art. 203 da Constituição. Já a instituição ou entidade beneficente de assistência social, além de não visar o lucro, dedica-se, ao menos em parte, gratuitamente, àqueles hipossuficientes que mais necessitam de serviços de assistência social. Foi exatamente este o entendimento esposado pelo Ministro Marco Aurélio, por ocasião do julgamento conjunto das ADIs 2.028, 2.036, 2.228, 2.621 e RE 566.622 (Tema 32 de Repercussão Geral) que teceu os contornos do conceito de entidade beneficente de assistência social:

> "Entidade beneficente é aquela sem fins lucrativos, que não visa interesse próprio, mas alheio, trabalhando em benefício de outros. Deve atuar no campo da assistência social, auxiliando o Estado na busca pela melhoria de vida da população e realização de necessidades básicas em favor dos hipossuficientes.
>
> O Tribunal reconhece sentido mais amplo ao termo "assistência social" constante do artigo 203 da Carta de 1988, assentando que, entre as formas de promover os objetivos revelados nos incisos desse preceito, estão incluídos os serviços de saúde e educação. Toda pessoa jurídica que preste esses serviços, sem pretender lucro, com caráter assistencial, em prol da coletividade e, em especial, dos menos favorecidos, estará atuando em concerto com o Poder Público na satisfação de direitos fundamentais sociais.
>
> (...) Em última análise, são os direitos sociais, em especial o amparo à população mais carente, a fonte de legitimação e diretriz interpretativa da regra constitucional de imunidade."

Tal critério mais restritivo para o gozo da imunidade do art. 195, §7º da CF tem fundamento na própria distinção entre a natureza dos impostos (objeto da imunidade

enfrentada no capítulo *supra*) e das contribuições. Relativamente ao tema, expende Marco Aurélio Grego[4]:

> "Note-se que a razão da imunidade é diferente conforme se trate de impostos ou contribuições. Os impostos estão informados pelo princípio da capacidade contributiva e são manifestação típica do poder de império que o Estado está revestido. A Constituição imuniza certas pessoas ou coisas como forma de protegê-las de tal 'império'. As contribuições, porém, estão informadas pelo princípio da solidariedade que emana da participação em determinado grupo e em busca de certa finalidade. Por isso, não há porque imunizar a um poder de império; imuniza-se, isto sim (por exemplo, artigo 195, § 7o), em função da natureza da atividade exercida. Ou seja, se alguém já atua em sintonia com as finalidades qualificadas constitucionalmente, resulta liberada da respectiva exigência".

De modo complementar, apresenta-se magistério de Rogério Tobias Carvalho[5]:

> "Impende salientar que, embora a imunidade seja subjetiva, direcionando-se de forma imediata às instituições de assistência social, mediatamente ela protege as pessoas amparadas por tais instituições beneficentes. Os verdadeiros destinatários da garantia da norma constitucional não são as pessoas jurídicas, que não são um fim em si próprias, mas sim os carentes por ela assistidos, os quais fazem parte do imenso tecido social mais pobre da população.
>
> Com isso, pode-se afirmar que sua base de sustentação maior está na importante missão de proteger, cercar o ser humano do mínimo vital indispensável à existência digna, através de ações de assistência social, impedindo que o exercício do poder tributário o aniquile ou embarace o funcionamento dessas entidades."

Ainda neste aspecto, arremata Regina Helena Costa[6]:

> "A exigência que a Lei Maior acrescenta para a outorga da exoneração tributária no que tange à contribuição para a seguridade social explica-se, a nosso ver, por constituir-se exceção ao princípio da solidariedade no custeio da seguridade social, que tem na assistência social uma de suas faces.
>
> Significa dizer que se exime a entidade de assistência social da exigência de contribuição para a seguridade social porque tal entidade realiza beneficência, voltando o desempenho de suas atividades exatamente aos sujeitos que são beneficiários da assistência social prestada pelo Estado."

Observa-se que o regime constitucional peculiar das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social faz com que a imunidade do artigo 195, §7º da CF seja duplamente onerosa ao Estado. Além de se abdicar da arrecadação daquele tributo, mantém-se ao Estado o dever de prestar os serviços previdenciários, inclusive em benefício daqueles vinculados a entidades imunes.

---

4 GRECO, Marco Aurélio. Contribuições ("uma figura "sui generis"). Dialética: São Paulo, 2000, p. 46.

5 CARVALHO, Rogério Tobias. Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social. Renovar, 2006, p. 112.

6 COSTA, Regina Helena. Op. Cit., p. 241.

Ainda, conforme verificado no voto destacado *supra* do Ministro Marco Aurélio no julgamento das ADIs 2.028, 2.036, 2.228, 2.621 e RE 566.622, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento de que os serviços de saúde e educação também promovem a assistência social[7], de modo a alargar o rol elencado no art. 203 da CF. Isso porque, verifica que o Texto Constitucional, quando buscou referir-se às entidades de beneficência social de educação, como no caso do art. 213, *caput*, denominou-as como escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas.

Não obstante jurisprudência da Suprema Corte, há doutrinadores que se posicionam de modo contrário. Dentre eles, Regina Helena Costa[8] argui que a Constituição distinguiu a assistência social e educação, respectivamente em seus artigos 203 e 205, bem como sustenta que o Texto Constitucional apontou expressamente as instituições de educação quando intentou abrange-las, como no art. 150, VI, 'c', de modo que a ausência de menção expressa no art. 195, §7º revelaria restrição da eficácia às entidades beneficentes de assistência social.

A abrangência das atividades de assistência social sobre também as atividades de educação já foram, outrossim, reproduzidas pelo legislador infraconstitucional, como se observa nos artigos 10 e 11 da lei 11.096 de 2005 que instituiu o PROUNI, *literis*:

> Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.
>
> § 1º Revogado
>
> § 2º Revogado
>
> § 3º Aplica-se o disposto no caput deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei.
>
> § 4º Assim que atingida a proporção estabelecida no caput deste artigo para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e seqüencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção.
>
> § 5º É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.
>
> Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50%

[7] Tal entendimento encontra-se demonstrado no RMS 22.192, de relatoria do Min. Celso de Mello, bem como no RMS 22.360, sob relatoria do Min. Ilmar Galvão.

[8] COSTA, Regina Helena. Op. Cit., p. 238.

> (cinqüenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo- se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições:
>
> I - Revogado pelo inciso IX do art. 44 da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, acrescido pela Lei nº 12.868, de 15/10/2013)
>
> II - Revogado
>
> III - gozar do benefício previsto no § 3º do art. 7º desta Lei.
>
> § 1º Compete ao Ministério da Educação verificar e informar aos demais órgãos interessados a situação da entidade em relação ao cumprimento das exigências do Prouni, sem prejuízo das competências da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social.
>
> § 2º As entidades beneficentes de assistência social que tiveram seus pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos, nos 2 (dois) últimos triênios, unicamente por não atenderem ao percentual mínimo de gratuidade exigido, que adotarem as regras do Prouni, nos termos desta Lei, poderão, até 60 (sessenta) dias após a data de publicação desta Lei, requerer ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS a concessão de novo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e, posteriormente, requerer ao Ministério da Previdência Social a isenção das contribuições de que trata o art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.
>
> § 3º O Ministério da Previdência Social decidirá sobre o pedido de isenção da entidade que obtiver o Certificado na forma do caput deste artigo com efeitos a partir da edição da Medida Provisória nº 213, de 10 de setembro de 2004, cabendo à entidade comprovar ao Ministério da Previdência Social o efetivo cumprimento das obrigações assumidas, até o último dia do mês de abril subseqüente a cada um dos 3 (três) próximos exercícios fiscais.
>
> § 4º Na hipótese de o CNAS não decidir sobre o pedido até o dia 31 de março de 2005, a entidade poderá formular ao Ministério da Previdência Social o pedido de isenção, independentemente do pronunciamento do CNAS, mediante apresentação de cópia do requerimento encaminhando a este e do respectivo protocolo de recebimento.
>
> § 5º Aplica-se, no que couber, ao pedido de isenção de que trata este artigo o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Os dispositivos colacionados supra já foram objeto de análise em sede de controle concentrado de constitucionalidade no bojo da ADI 3.330. Na ocasião, os Ministros do STF julgaram, por maioria, improcedente a ação que suscitava inconstitucionalidade desses dispositivos, entre outros da mesma norma, restando confirmada sua constitucionalidade.

Ainda na referida decisão, foi enfrentado tema pela Suprema Corte que merece especial destaque para o estudo ora pretendido, qual seja, a amplitude da competência do legislador ordinário para dispor sobre a imunidade do art. 195, §7º. É o que se extrai da ementa do julgado:

> EMENTA: AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 213/2004, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.096/2005. PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS – PROUNI. AÇÕES AFIRMATIVAS DO ESTADO. CUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA.

> (. . .)
>
> 3. A educação, notadamente a escolar ou formal, é direito social que a todos deve alcançar. Por isso mesmo, dever do Estado e uma de suas políticas públicas de primeiríssima prioridade.
>
> **4. A Lei nº 11.096/2005 não laborou no campo material reservado à lei complementar. Tratou, tão-somente, de erigir um critério objetivo de contabilidade compensatória da aplicação financeira em gratuidade por parte das instituições educacionais. Critério que, se atendido, possibilita o gozo integral da isenção quanto aos impostos e contribuições mencionados no art. 8º do texto impugnado.**
>
> (. . .)
>
> 10. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.379 não conhecida. ADI's 3.314 e 3.330 julgadas improcedentes.
> (ADI 3330, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-055 DIVULG 21-03-2013 PUBLIC 22-03-2013 RTJ VOL-00224-01 PP-00207) [grifo nosso]

Quanto aos 'requisitos da lei' estabelecidos no enunciado do art. 195, §7º e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da competência legislativa para disciplinar a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, passaremos a abordar mais profundamente no tópico seguinte.

5.3 "Requisitos da lei" ao gozo da imunidade de entidades beneficentes de assistência social do art195, §7º da Constituição

A norma imunizante incutida no art. 195, §7º da CF estabelece que devem ser atendidos os requisitos da lei para a configuração da entidade beneficente de assistência social. Trata-se, desse modo, de norma de eficácia contida, de modo semelhante à imunidade do artigo 150, VI, c.

Conforme abordou-se no tópico 3.3 deste estudo, a competência legislativa infraconstitucional para disciplinar as imunidades tributárias devem ser compreendidas a partir de uma profunda análise a respeito das nuances da norma imunitória, sua natureza jurídica e compreensão sistêmica do Texto Constitucional. Especialmente diante da natureza ontológica e subjetiva das imunidades ora sob análise, há de se verificar com cautela se legislação infraconstitucional não acaba por alterar as pessoas jurídicas que fazem jus à situação de intributabilidade constitucionalmente descrita.

No entanto, há de se verificar uma distinção inicial entre o papel do legislador infraconstitucional no que se refere à imunidade de instituições de educação do art. 150, VI, c e esta de entidades beneficentes de assistência social. Nesse aspecto, asseverou o saudoso Ministro Teori Zavascki no julgamento conjunto das ADIs 2.028, 2.036, 2.228, 2.621 e RE 566.622 – que debatia a constitucionalidade de diversos dispositivos veiculados por lei ordinária que regulamentava a imunidade do art. 195, §7º – como se verifica:

> "Ora, é incontestável que a imunidade, como preceito de dignidade constitucional, está imantada contra qualquer deterioração de sentido de procedência externa, o que inegavelmente garante sua integridade em face de comandos legislativos de positividade inferior. Isso não quer dizer, contudo, que o conceito de beneficência, por exemplo, não possa ser desenvolvido pelo legislador infraconstitucional. Afirmar o contrário conduziria a um resultado paradoxal, já que é a própria norma de imunidade que exige seja a atuação assistencial praticada de modo beneficente e conforme às exigências da lei.
>
> A interpretação sustentada pelos requerentes das ações diretas incorre no **equívoco de esvaziar parte relevante da mensagem normativa do art. 195, § 7o, da Constituição, equiparando o seu alcance subjetivo ao do art. 150, VI, "c", da CF, este sim destinado a contemplar, sem reservas, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.**" (grifo nosso)

Isso porque, a Confederação Nacional de Saúde, autora nas ações *sub judice*, sustentava que o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social teria sentido pronto e acabado referindo-se a entidades sem fins lucrativos que atuam em benefício de outrem podendo, sequer, legislação complementar disciplinar em contrário. No entanto, revela percuciência o entendimento esposado pelo saudoso Ministro Teori Zavascki no sentido de que o conceito de entidades beneficentes de assistência social tenha contornos menos evidentes que aquele referente às instituições de educação, prontamente identificáveis. Afigura-se, nesta medida, ligeira distinção entre o papel do legislador infraconstitucional para disciplina de ambas as imunidades de modo a possibilitar a complementação e dar precisão ao enunciado constitucional, na hipótese do art. 195, §7º da CF.

No entanto, embora no caso das imunidades de entidade beneficente de assistência social aparente ser dotado de maior protagonismo o legislador infraconstitucional, há de ser compreendido que parte desse papel, se é que existente, pode ser desempenhado pelo legislador ordinário. A despeito de o tema já ter sido enfrentado diversas vezes pelos tribunais, foi no mais recente julgamento das ações supracitadas (ADIs 2.028, 2.036, 2.228, 2.621 e RE 566.622) em que seu entendimento passou a se consolidar com uma alteração pontual na jurisprudência da Suprema Corte. Neste julgamento, bem elencou o Min. Teori Zavascki em seu voto as particularidades da imunidade do art. 195, §7º que serão enfrentadas:

> "Assim, fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7o) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição dessa condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7o, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) essa tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.

> Resta saber, enfim, qual é a espécie legislativa que deve ser manipulada para garantir que o art. 195, § 7o, da CF alcance os elevados propósitos que lhe foram assinalados.(. . .)"

Desta feita, recai a discussão na controvérsia, já analisada no tópico 3.3, quanto à jurisprudência tradicional do STF que estabelecia critério eclético (objetivo-subjetivo) em que a lei ordinária poderia estabelecer critérios quanto à constituição e funcionamento dos sujeitos atingidos pela norma imunizante, o que não se confundiria, segundo tal entendimento, com os limites da imunidade.

Não é o que se observa, contudo, em se tratando de normas de feição subjetiva, ao que revela vicissitudes o referido critério. Neste aspecto, sedimentou a temática, em sua integralidade, magistério de Andrei Pitten Velloso[9], *in verbis*:

> "Além de carecer de supedâneo constitucional, a distinção entre os 'lindes da imunidade' e os 'requisitos subjetivos' para o seu gozo revela-se logicamente insustentável, caindo por terra após um exame tento.
>
> A imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, qualifica-se justamente como uma imunidade subjetiva, concedida a entidades determinadas. Apesar de ter uma extensão material definida, é inconfundível com as imunidades objetivas, outorgadas a certos fatos ou operações econômicas, como a imunidade das exportações frente ao ICMS (art. 155, § 10, 'a', da CF/88).
>
> Se a imunidade é subjetiva, como afirmar que os requisitos subjetivos não repercutem, de modo direto, no seu alcance? Como diferenciar entre a regulação dos 'lindes da imunidade' e a dos 'requisitos subjetivos'?
>
> É absolutamente inviável estabelecer essa distinção, pois são precisamente os requisitos subjetivos que determinarão as instituições albergadas pela imunidade dos arts. 150, VI, 'c', e 195, § 7o, da Carta Constitucional.
>
> Essa impossibilidade lógica é denunciada pelo próprio relator da ADI no 1802 MC, ao aludir a normas que repercutem no 'âmbito material dos requisitos subjetivos' e levam à determinação de quais entes são tutelados pela imunidade. Se se pretende diferenciar entre os limites materiais e os limites subjetivos da imunidade, como falar em 'âmbito material dos requisitos subjetivos'?
>
> Convimos ser possível diferenciar a especificação do objeto material da imunidade (no caso, o patrimônio, a renda e os serviços das instituições imunes) perante a definição das instituições imunes (os conceitos de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos), mas não vemos como negar que ambos dizem respeito aos lindes das imunidades – e, ademais, que a conceituação de tais entidades constitui a tarefa primordial do legislador complementar, no seu mister constitucional de regulamentar a limitação ao poder de tributar."

Assim, parece claro que, caso lei ordinária discipline requisitos para que seja configurado o caráter beneficente, bem como estabeleça contraprestações para que faça jus à imunidade, estar-se-ia por violar o preceito do art. 146, II da Constituição.

[9] VELLOSO, Andrei Pitten. Reserva de lei complementar para regulação de imunidades – A indevida limitação da reserva constitucional aos "lindes materiais" das imunidades. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./ out. 2014, p. 49

Foi exatamente esta a conclusão alcançada no julgamento conjunto das já destacadas ações de controle concentrado e Recurso Extraordinário com Repercussão geral, como se extrai de voto-vista proferido pelo Ministro Teori Zavascki que deu a profundidade que se impunha à matéria:

> "(...) não são desprezíveis os argumentos que enxergam na lei ordinária veiculo apropriado à definição do conceito de entidade beneficente. Além de sugerida pela própria literalidade do art. 195, § 7o, da CF – que não explicita a necessidade de lei complementar –, é de se considerar que a imunidade de contribuições sociais, ao contrario daquela prevista na norma do art. 150, VI, 'c', da CF, incide sobre exações titula rizadas apenas por uma das pessoas federativas, a União, razão pela qual não haveria necessidade de uma legislação nacional sobre a matéria. E essa, como se sabe, é uma das funções características da lei complementar. É certo, ademais, que as contribuições sociais seguem um figurino jurídico não exatamente idêntico ao dos impostos, tanto assim que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige lei complementar para a definição de alguns de seus elementos, tais como fato gerador, base de cálculo e contribuintes (nesse sentido, Res. 396.266, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 27/2/04), desde que se trate de contribuições que tenham por objeto algumas das materialidades dos incisos do art. 195 da CF.
>
> Sem embargo dessas ponderáveis razões, não há como negar a superioridade da tese contraria, que reclama lei complementar para esse desiderato. É que a imunidade se diferencia das isenções e demais figuras de desoneração tributárias justamente por cumprir uma missão mais nobre do que estas ultimas. A imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas à consecução de alguns dos objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Objetivos fundamentais da República não podem ficar à mercê da vontade transitória de governos. Devem ser respeitados, honrados e valorizados por todos os governos, transcendendo a frequência ordinária em que se desenvolvem costumeiramente os juízos políticos de conveniência e oportunidade, para desfrutar da dignidade de políticas de Estado, porque é isso o que são.
>
> (...)
>
> Tendo em vista, portanto, a relevância maior das imunidades de contribuições sociais para a concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial e a necessidade de evitar que sejam as entidades comprometidas com esse fim surpreendidas com bruscas alterações legislativas desfavoráveis à continuidade de seus trabalhos, deve incidir, no particular, a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. É essencial frisar, todavia, que essa proposição não produz uma contundente reviravolta na jurisprudência da Corte a respeito da matéria, mas apenas um reajuste pontual. Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7o, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas."

Logo, restou consolidado na Suprema Corte que existe um papel passível de ser desempenhado pelo legislador ordinário no que tange a aspectos procedimentais de certificação, fiscalização e controle administrativo. No entanto, o que esbarra em

inconstitucionalidade é a definição, em sede ordinária, do modo beneficente de que devem se revestir as entidades de assistência social para que gozem da imunidade do art. 195, §7º. É o que evidencia a tese fixada no julgamento do RE 566.622/RS (Tema 32 de Repercussão Geral), *in verbis*: "Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar."

Por fim, faz-se necessário destacar que, a despeito do entendimento firmado nos referidos julgamentos, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social foi disciplinada diversas vezes pelo legislador ordinário, muitas vezes limitando-se a áreas específicas, como é o caso da lei que instituiu o PROUNI já discutida neste tópico. Nessa esteira, não serão exauridos os diplomas normativos que, em sede ordinária, regulamentaram a imunidade.

Cumpre apontar, a título exemplificativo, dispositivos normativos tidos como constitucionais e inconstitucionais para demonstrar como se aplicou o entendimento firmado pelo STF nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade e no Tema 32 de Repercussão Geral.

Desse modo, foi declarada a inconstitucionalidade dos seguintes dispositivos normativos, *literis*:

> **Lei nº 8.212 de 1991**:
>
> Art.55 Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:
>
> III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;
>
> § 3o Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.
>
> § 4o O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.
>
> § 5o Considera-se também de assistência social
>
> beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento
>
> **Lei nº 9.732 de 1998**:
>
> Art. 4o As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.
>
> Art. 5o O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4o desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.
>
> Art. 7o Fica cancelada, a partir de 1o de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade

Social em desconformidade com o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4o desta Lei.

Decreto nº 2.536 de 1998:

"Art. 2o - Considera-se entidade beneficente de assistência social para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

(. . .)

IV – promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

Art. 3o - Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre, nos últimos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente:

(. . .)

VI – aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

(. . .)

§1o - O Certificado de entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido a entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja permanente se sem qualquer discriminação de clientela, de acordo com o plano de trabalho de assistência social apresentado e aprovado pelo CNAS.

(. . .)

§ 4o - O disposto no inciso IV não se aplica à entidade da área da saúde, a qual em substituição àquele requisito, deverá comprovar, anualmente, percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde – SUS, igual ou superior a sessenta por cento do total de sua capacidade instalada.

(. . .)

Art. 4o - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução do plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

(. . .)

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especificamente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do artigo 3o, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas como se a entidade não gozasse da isenção".

Decreto nº 752 de 1993

"Art. 1o - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para fins de concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, de que trata o art. 55, inciso II, da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, a instituição beneficente de assistência social, educacional ou de saúde, sem fins lucrativos, que atue, precipuamente, no sentido de:

(. . .)

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

> Art. 2° - Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:
>
> (. . .)
>
> IV - aplicar anualmente pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, bem como das contribuições operacionais, em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições previdenciárias usufruída;
>
> (. . .)
>
> §1o - O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido à entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja atividade permanente e sem discriminação de qualquer natureza.
>
> (. . .)
>
> §3° - A entidade da área de saúde cujo percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde (SUS) seja, em média, igual ou superior a sessenta por cento do total realizado nos três últimos exercícios, fica dispensada na observância a que se refere o inciso IV deste artigo.
>
> (. . .)
>
> Art. 7o - Os dispositivos abaixo indicados, do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto no 612, de 21 de julho de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:
>
> (. . .)
>
> §4o - O INSS verificará, periodicamente, se a entidade beneficente continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo, aplicando em gratuidade, pelo menos, o equivalente à isenção de contribuições previdenciárias por ela usufruída, exceto no caso das Santas Casas e dos Hospitais filantrópicos filiados à Confederação das Misericórdias do Brasil (CMB), por intermédio de suas federadas estaduais, bem como das Apaes e demais entidades que prestem atendimento a pessoas portadoras de deficiência, filiadas à Federação Nacional das Apaes."

Por outro lado, tiveram sua constitucionalidade afirmada pela Suprema Corte normas que apenas dispõe sobre certificação e das entidades beneficentes, como é o caso do inciso II do artigo 55 da lei 8.212, *in verbis*:

> "Art. 55 – Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:
>
> (. . .)
>
> II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho"

No mesmo sentido, julgou constitucional o art. 18 da lei nº 8.742 de 1993 que dispõe sobre a fiscalização e certificação das entidades, como se extrai:

> Art. 18 – Compete ao Conselho Nacional de Assistência Social:
>
> (. . .)

> III – fixar normas para a concessão de registro e certificado de fins filantrópicos às entidades privadas prestadoras de serviços e assessoramento de assistência social;
>
> IV – conceder atestado de registro e certificado de entidades de fins filantrópicos, na forma do regulamento a ser fixado, observado o disposto no artigo 9o desta Lei;

Com efeito, diversos dos dispositivos cuja inconstitucionalidade fora declarada já encontravam-se revogados por leis editadas posteriormente à propositura das ações.

Destarte, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram recebidos como Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental para afirmar a inconstitucionalidade das leis já revogadas. É o que se observa no tocante aos dispositivos do artigo 55 da lei nº 8.212 tidos como inconstitucionais, revogados pela lei nº 12.101 de 2009. A lei nº 12.101, ainda vigente, por sua vez, é objeto de controle de constitucionalidade nas ADIs nº 4.480 e 4.891, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que ainda estão presentes de julgamento.

Assim, como regra geral, o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à competência para regulamentar a imunidade de entidades beneficentes de assistência social, insertas no artigo 195, §7º da Constituição, é que compete à lei complementar qualquer previsão que disponha sobre o modo beneficente das entidades ou estabeleça contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados. Resta ao legislador ordinário a possibilidade de disciplinar sobre o procedimento de habilitação e fiscalização dessas entidades.

Ademais, as entidades beneficentes de assistência social, como ainda afirmado pelo Min. Marco Aurélio no julgamento destes *leading cases*, devem observar os requisitos contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, como pontuou o ministro: "No âmbito do sistema normativo brasileiro, e considerada a natureza tributária das contribuições sociais, é no Código Tributário Nacional, mais precisamente no artigo 14, que se encontram os requisitos (. . .)."

Diante do exposto, extrai-se que constituem entidades beneficentes de assistência social aquelas que cumpram os objetivos elencados no artigo 203, I da Constituição Federal, bem como aqueles destinados à saúde e educação. Ainda, não basta fazê-lo sem fins lucrativos, mas as atividades devem ser destinadas, ao menos em parte, em favor dos hipossuficientes, destacadamente de modo gratuito. Isto, sem prejuízo dos demais requisitos estabelecidos em lei, observada a competência restrita à lei complementar para disciplinar o modo beneficente e eventuais contrapartidas impostas às entidades.

6 Tratamento Tributário das Empresas Juniores

6.1 Enquadramento das Empresas Juniores na imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos

Como demonstrou-se nos capítulos anteriores, o conceito constitucionalmente empregado de instituição de educação para fins da imunidade do art. 150, VI, 'c' da CF apresenta contornos mais evidentes que aqueles das entidades beneficentes, cuja demarcação se dá de forma mais genérica. A partir de então, analisaremos inicialmente o enquadramento das empresas juniores, regulamentadas de acordo com a lei nº 13.267 de 2016, no conceito de instituições de educação sem fins lucrativos.

O artigo 5º da Lei 13.267 de 2016 (Lei das Empresas Juniores) afirma:

> Art. 5º **A empresa júnior, cujos fins são educacionais e não lucrativos**, terá, além de outros específicos, os seguintes objetivos: (. . .)

Apresenta-se, à evidência, a ausência de finalidade lucrativa das Empresas Juniores. Esta, no entanto, não pode ser confundida com a intrínseca natureza das Empresas Juniores, enquanto verdadeiras escolas do empreendedorismo, de busca pela excelência em gestão e resultados.

Cumpre, nesta oportunidade, trazer ao lume os apontamentos de Daniel Pimentel e Ianna Brandão[1] ventilados a respeito do conceito de vivência empresarial e o papel das Empresas Juniores no ensino superior brasileiro. Como consagrado no Planejamento Estratégico em Rede[2] do Movimento Empresa Júnior[3], elaborado conjuntamente pelas Empresas Juniores e suas entidades representativas, a missão do Movimento Empresa Júnior é "formar, por meio da vivência empresarial, empreendedores comprometidos e capazes de transformar o Brasil". Consiste a vivência empresarial, assim, na experiência a que se submete o estudante o universitário ao ingressar nas atividades de uma Empresa Júnior, sendo esta o meio para alcançar-se o fim educacional.

Leciona Pimentel e Brandão que a vivência empresarial pode encontrar-se dividida em três pilares: realização de projetos, práticas de gestão e cultura empreendedora. Não obstante ser a realização de projetos o objeto central dessas organizações,

---

1 NEVES, Daniel Pimentel; BRANDÃO, Ianna Fernandes de Almeida. *Vivência Empresarial: a Educação Empreendedora no Ensino Superior Brasileiro* in MARQUES, Alessandro; Pimentel, Daniel; DIDIER Jr, Fredie; CAMARGO, João Vítor (coord.). *A Lei das Empresas Juniores: Estudos sobre o Marco Legal da Educação Empreendedora no Ensino Superior.* Salvador: Juspodivm, 2016, pp. 57-60.

2 FELDHAUS, Diego Calegari. Planejamento Estratégico em rede: criação e aplicação de um modelo na Brasil Júnior. 2009, passim.

3 Disponível em https://brasiljunior.org.br/portal-da-transparencia - consulta realizada em 05/04/2018.

os demais são percebidos de forma adjacente àquele. Dessa forma, segundo o *contiunuum da maturidade* abordado por Stephen R. Covey[4], a construção dos eixos da vivência passa por três níveis de maturidade: capacitação, execução e liderança. Registram, ainda, os autores, que o arquétipo do aprendizado de um estudante no seio da Empresa Júnior deve perpassar, de forma fluida e simultânea os níveis de maturidade nos três pilares da vivência empresarial.

Desse modo, é inerente à plenitude da vivência empresarial que os empresários juniores busquem evoluir no *continuum da maturidade* para evoluir nos três pilares e, ulteriormente, realizar mais projetos. Entretanto, tal característica, por mais que acarrete a busca pela melhoria em indicadores importantes da organização, tal qual o próprio faturamento, não se confunde com a finalidade lucrativa uma vez que, além de os lucros não serem distribuídos para investidores, associados ou particulares em geral, os estudantes que a integram sequer são remunerados, exercendo as atividades de modo voluntário, como preconizado no art. 3º, §2º, da lei 13.267/16.

Assim, não há falar-se em finalidade lucrativa. A integralidade dos recursos acumulados pelas Empresas Juniores, em atenção ao art. 7º, §1º da Lei 13.267/16, devem ser destinados para o incremento de suas atividades-fim, repisa-se, de natureza educacional.

Deve-se então, verificar se as Empresas Juniores enquadram-se no conceito constitucional de instituição de educação. Isso porque as Empresas Juniores, por certo, não prestam serviços de natureza educacional, mas sim realizam projetos, principalmente na forma de consultoria, dentro da área de curso de graduação a que se vinculam na instituição de ensino superior, como prevê o art. 2º, § 2º da lei 13.267/16. Cinge-se, pois, a controvérsia na possibilidade de uma instituição perseguir finalidades educacionais sem que preste qualquer serviço de tal natureza.

Nessa esteira, há de se rememorar que a imunidade de instituições de educação configura, em verdade, norma imunizante de expressão subjetiva. Assim, a aplicação da norma deve ter em consideração o conteúdo axiológico revelado pelo Constituinte e qual princípio constitucional busca-se fomentar com a imunidade. O que se intenta resguardar é a persecução do princípio constitucional, não necessariamente a forma como esta se dá na entidade. Desse modo, por mais que usualmente as instituições de educação consistam em entidades que prestam serviços educacionais, tal característica não parece ser essencial para a configuração dos sujeitos da imunidade conforme diretriz hermenêutica revelada pela natureza da norma imunizante.

Entender que instituições de educação consistem exclusivamente naquelas que prestam serviços de educação seria então atribuir natureza material-objetiva

[4] COVEY. Stephen R.; apud NEVES, Daniel Pimentel; BRANDÃO, Ianna Fernandes de Almeida, Op. Cit., p. 58.

para imunidade dotada de feições essencialmente subjetivas. A imunidade, como se observa pela letra do art. 150, VI, 'c' da CF recai não apenas sobre os serviços dessas instituições, mas também sobre patrimônio e renda, o que corrobora com a primazia do Constituinte pela finalidade almejada pela entidade e não necessariamente os serviços por ela prestados.

Ademais, o próprio artigo 5º, *caput* da Lei das Empresas Juniores estabelece a finalidade educacional das EJs. Ocorre que, para possibilitar o aprendizado em gestão e cultura empreendedora, pilares da vivência empresarial, os estudantes tem de ser colocados em posição de protagonismo e liderança, passando a ser os responsáveis pelo próprio desenvolvimento. Distingue-se, assim, do modelo tradicional de educação na medida em que os estudantes que tem o poder decisório quanto ao modo em que se dará as atividades da instituição, enquanto os professores e profissionais que orientam as atividades dão apenas suporte na forma acordada com os empresários juniores.[5]

Como é notório, as instituições de educação sem fins lucrativos muitas vezes socorrem-se à cobrança de mensalidades dos alunos para viabilizar seu funcionamento e subsistência. Conquanto a não gratuidade seja muitas vezes uma necessidade para assegurar a perpetuação e sustentabilidade da entidade sem que se dependa de doações ou subsídios públicos, as Empresas Juniores aparentam ter encontrado um modelo que, além de se revelar autossustentável, prescindindo de aportes externos de recursos, não onerem financeiramente os estudantes, tornando-se mais inclusivo. Assim, explora-se o fato de as atividades de cunho educacional desenvolvidas no âmbito das Empresas Juniores poderem gerar um resultado apto a beneficiar o mercado.

Assim, o modelo das Empresas Juniores não só aparenta não se afastar da categoria de instituição de educação introduzida pelo art. 150, VI, c da CF, mas revela se utilizar do protagonismo do estudante no processo de aprendizado para construir uma estrutura que alie sustentabilidade à inclusão. Além de não imporem custos diretos aos estudantes para que passem pela vivência empresarial, o sucesso da Empresa Júnior, além de permitir melhor experiência ao estudante, aumenta sua disponibilidade de recursos que serão, necessariamente, aplicados em sua finalidade educacional.

Outro aspecto que há de ser analisado para verificar a subsunção das Empresas Juniores à categoria de instituição de educação consiste na obrigatoriedade de seu funcionamento perante Instituição de Ensino Superior, como previsto na lei 13.267/16. Verifica-se só poder integrar as Empresas Juniores os estudantes de graduação devidamente matriculado em IES. Ademais, o art. 9º desta lei estabelece o procedimento para

[5] O art. 4º, §1º da Lei 13.267 estabelece que as atividades das empresas juniores devem ser orientadas por professores ou outros profissionais especializados que não necessariamente mantenham vínculo com a instituição de ensino superior (IES). O mesmo dispositivo preconiza também o princípio da gestão autônoma da Empresa Júnior em relação à IES, bem como demais entidades do ecossistema universitário.

vínculo da EJ à IES, preferencialmente enquanto atividade de extensão. No mesmo sentido, o artigo 207 da Constituição estabelece o princípio da indissociabilidade entre o ensino, pesquisa e extensão nas universidades. Assim, as Empresas Juniores apontam como finalidade perseguida parcela daquela almejada pelas instituições de ensino superior, sobretudo no que tange as atividades extensionistas extracurriculares das universidades.

Em verdade, as Empresas Juniores, constituídas na forma da lei 13.267, são intrinsecamente conectadas com as instituições de ensino superior, cooperando mutuamente para a persecução dos mesmos preceitos constitucionais: educação superior e a indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão da qual é dotada. Desse modo, a Empresa Júnior atua como um satélite que orbita a estrutura da instituição de ensino superior[6], sendo estrutura auxiliar para desempenhar papel específico de fomentar a educação empreendedora vinculada à área do curso de graduação ao qual se vincula.

Assim, observa-se também o requisito da generalidade uma vez que a Empresa Júnior figura como uma estrutura acessória à IES disponível para quaisquer estudantes devidamente matriculados nos cursos de graduação. Não há, portanto, interesses privados ou destinados a grupo delimitado de pessoas, pois ela se destina apenas aos estudantes enquanto perdurar o curso de graduação, ao passo que tanto aqueles que a fundaram, quanto quaisquer outros que por ventura integrarem sua estrutura, haverão de deixa-la no momento em que cessarem seu vínculo com a IES. Mesmo que a Empresa Júnior não possa congregar todos os estudantes do curso de graduação por limitações estruturais, a restrição para integra-la, desde que não se dê de modo discricionário, não afasta a finalidade coletiva a que se presta. Como já destacado pelas lições de Carraza[7], o requisito da generalidade não se vê ultrajado diante de quaisquer restrições no escopo dos beneficiados pela entidade, desde que a instituição de educação não restrinja de modo desmedido suas atividades, isto é, não promova discriminações arbitrárias no que tange os beneficiários de sua finalidade.

Dessa forma, tendo em vista que as instituições de ensino superior constituem instituições de educação para fins da imunidade do art. 150, VI, c da CF, bem como a natureza jurídica subjetiva da referida imunidade, impõe-se identificar que as Empresas Juniores, dotadas de finalidade que se sobrepõe àquela das IES, também configuram instituições de educação sem fins lucrativos e gozam da imunidade de impostos sobre renda, patrimônio e serviços, nos termos do dispositivo constitucional, desde que atendidos os requisitos das leis infraconstitucionais já abordadas no quarto capítulo.

---

6 CAMARGO, João Vítor e COSTA, Ariane Guimarães.*Tratamento Tributário das Empresas Juniores.* in MARQUES, Alessandro; Pimentel, Daniel; DIDIER Jr, Fredie; CAMARGO, João Vítor (coord.). *A Lei das Empresas Juniores: Estudos sobre o Marco Legal da Educação Empreendedora no Ensino Superior.* Salvador: Juspodivm, 2016, pp. 154-159.

7 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 679.

6.2 Enquadramento das Empresas Juniores na imunidade das entidades beneficentes de assistência social

Inicialmente, destaca-se que a natureza da imunidade das entidades beneficentes de assistência social guarda, em grande parte, identidade com aquela percebida pela norma imunizante do art. 150, VI, c da CF. A despeito de esta ser genérica, enquanto aquela, específica, ambas são subjetivas, ontológicas, condicionáveis e expressas.

Desta feita, a de se estabelecer paralelo entre ambas imunidades no que tange a diretriz hermenêutica que o caráter subjetivo e ontológico impõe. Importa, para fins de aferir-se o gozo da exoneração tributária, identificar se determinada pessoa – jurídica – enquadra-se na categoria proposta pela norma. Para tanto, o critério fundamental consiste no princípio constitucional perseguido por aquela entidade, isto é, identificar se este mantém pertinência com o conteúdo axiológico da norma constitucional.

A despeito do modelo de funcionamento particular das Empresas Juniores, que se exterioriza na forma de prestação de serviços não necessariamente de natureza educacional, já demonstrou-se no tópico anterior deste capítulo, que sua finalidade é, à toda evidência, de educação. E é esta análise finalística que como apontado neste estudo, deve ser realizada para o entendimento sistemático do Texto Constitucional e consequente aplicação da norma imunizante.

Restou ainda demonstrada a relevância, para o entendimento da finalidade das EJs, da cooperação mutualísitca entre Empresa Júnior e Instituição de Ensino Superior, definida na lei nº 13.267/16. A Empresa Júnior apenas pode funcionar conectada às atividades da IES e, nesta medida, ambas tem finalidade que se sobrepõe.

Isso revela que, para a subsunção das entidades à norma imunizante, diante de tratar-se de imunidade subjetiva e ontológica, o tratamento tributário que se impõe, neste aspecto, às Empresas Juniores aparenta equiparar-se àquele destinado às IES. No entanto, enquanto isso conduza ao entendimento de que as Empresas Juniores gozem da imunidade enquanto instituições de educação sem fins lucrativos, não parece ser este o mesmo caso para a imunidade do art. 195, §7º da CF.

Como exposto no tópico 5.2, ao apontar lição de Odim Brandão Ferreira, denota-se gradação no tratamento tributário dos sujeitos que contribuem com a assistência social. Aqueles que a exploram de acordo com as regras da livre iniciativa, visando a auferir lucro, deverá recolher imposto como contribuinte qualquer. Caso a persiga de modo não lucrativo, fará jus à imunidade do art. 150, VI, c da CF. Por fim, para gozar da imunidade do art. 195, §7º da CF, percebe-se requisito adicional. Há de se

desempenhar as atividades de assistência social de maneira altruística, beneficente ou filantrópica.

Desta feita, faz-se necessário analisar se as Empresas Juniores o fazem nestes moldes. Para tal, útil identificar inicialmente quais os requisitos que se impõe às universidades e demais instituições de ensino superior para configurar-se o modo beneficente das atividades. Exsurgem as leis nº 11.096 de 2005 e 12.101 de 2009. Evidenciam, respectivamente, o modo beneficente das instituições de ensino superior e de educação.

Sem embargo do questionamento da constitucionalidade formal de dispositivos da lei 12.101/09 que disciplina, por vias ordinárias, o modo beneficente das entidades para fins de imunidade tributária, esta lei ainda encontra-se em plena vigência. Ademais, embora no aspecto formal, esta indique apresentar vicissitudes inconstitucionais de acordo com mais recente entendimento firmado pelo STF no julgamento das ADIs 2.028, 2.036, 2.228, 2.621 e RE 566.622, no aspecto material ela apresenta balizas relevantes para compreender-se como pode se dar o modo beneficente das instituições de educação. Outrossim, embora o STF tenha entendido por constitucionais os artigos 10 e 11 da lei do PROUNI (nº 11.096), em acórdão publicado no DJE em 22/03/2013, tal cognição aparenta ter sido superado no julgamento conjunto das ações acima enumeradas, cujo acórdão teve publicação datada de 08/05/2017.

Ao olvidar-se, para fins meramente analíticos, o aspecto formal de constitucionalidade destas duas normas, observa-se que ambas impõem requisito semelhante às instituições de educação, tanto de nível superior quanto básico, qual seja a concessão de bolsa de estudos, em termos que especificam. A partir de então, configurar-se-ia o caráter beneficente filantrópico da entidade ao passo que destinaria parcela de seus esforços para viabilizar os serviços educacionais àqueles que por ventura não teriam condições de acessa-los.

Se por um lado, nas lições de Carraza[8], o requisito de generalidade das atividades, intrínseco às entidades imunes, já é verificado mediante a não discriminação arbitrária e nos casos em que a seleção dos beneficiários da entidade se dê com critérios razoáveis, por outro, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social impõe seja feita discriminação positiva dos beneficiários da instituição para alcançar aqueles hipossuficientes. Foi este o espírito que inspirou as leis 11.096/05 e 12.101/09. Nesse sentido, destaca-se trecho da ementa da ADI 3.330/DF que entendeu constitucional aquela lei que instituiu o PROUNI:

> "7. Toda a axiologia constitucional é tutelar de segmentos sociais brasileiros historicamente desfavorecidos, culturalmente sacrificados e até perseguidos, como, verbi gratia, o segmento dos negros e dos índios. Não por coincidência

[8] Idem.

> os que mais se alocam nos patamares patrimonialmente inferiores da pirâmide social. A desigualação em favor dos estudantes que cursaram o ensino médio em escolas públicas e os egressos de escolas privadas que hajam sido contemplados com bolsa integral não ofende a Constituição pátria, porquanto se trata de um descrímen que acompanha a toada da compensação de uma anterior e factual inferioridade ("ciclos cumulativos de desvantagens competitivas"). Com o que se homenageia a insuperável máxima aristotélica de que a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, máxima que Ruy Barbosa interpretou como o ideal de tratar igualmente os iguais, porém na medida em que se igualem; e tratar desigualmente os desiguais, também na medida em que se desigualem.
>
> 8. O PROUNI é um programa de ações afirmativas, que se operacionaliza mediante concessão de bolsas a alunos de baixa renda e diminuto grau de patrimonilização. Mas um programa concebido para operar por ato de adesão ou participação absolutamente voluntária, incompatível, portanto, com qualquer ideia de vinculação forçada. Inexistência de violação aos princípios constitucionais da autonomia universitária (art. 207) e da livre iniciativa (art. 170)." (ADI 3330, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-055 DIVULG 21-03-2013 PUBLIC 22-03-2013 RTJ VOL-00224-01 PP-00207)

Há de se analisar, a partir do contexto fático esposado a respeito das Empresas Juniores, como ou se é identificado o modo beneficente ou filantrópico de desempenhar suas atividades de cunho educacional.

Para o caso de instituições de educação, inclusas as de ensino superior, a gratuidade revelou-se critério fundamental para delinear-se a natureza beneficente da entidade. No entanto, tal parâmetro não se mostra pertinente, caso transposto à realidade das Empresas Juniores. Isso dado que as empresas juniores, como elucidado, não prestam serviços de natureza educacional, logo a gratuidade de seus serviços não está diretamente vinculada ao modo beneficente de persecução da assistência social imposta pela norma imunizante.

Por outro lado, a simples não onerosidade do estudante para participar e beneficiar-se das atividades das Empresas Juniores não guarda estreita semelhança com a gratuidade ou concessão de bolsas em instituições de ensino superior. Como evidenciado, o caráter filantrópico das entidades de assistência social advém do modo altruísta como são definidos, em especial, os beneficiários de suas atividades. Desta feita, impõe-se uma ação afirmativa por parte da entidade, de forma a, ao menos, intentar alcançar aqueles cuja carência de suas atividades seja mais acentuada.

Não parece ser esse o caso das Empresas Juniores.

De modo diverso do percebido quanto à imunidade das instituições de educação, a configuração de Empresa Júnior enquanto entidade beneficente de assistência social não se extrai imediatamente a partir da regulamentação inovada pela lei nº 13.267/16. Isto não significa dizer que não se vislumbra a possibilidade de determinada Empresa Júnior fazer jus à referida imunidade, mas tão somente, que o caráter beneficente não

possui observância obrigatória a partir da inteligência da Lei das Empresas Juniores, devendo ser identificado caso a caso, ou posteriormente identificado por norma, no caso lei complementar, que regulamente o modo beneficente de instituições nelas compreendidas as Empresas Juniores.

Não obstante tal conclusão, a matéria já foi objeto de apreciação do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no bojo do processo de nº 0002948-90.2000.4.01.3801. Trata-se de Mandado de Segurança em que Empresa Júnior – Campe Consultoria e Assessoria a Medias e Pequenas Empresas – requer concessão de segurança para reconhecer a ausência de fato gerador da entidade quanto à cobrança de COFINS, diante da imunidade do art. 195, §7º da Constituição. Ao final do processo, restou denegada a ordem, como se extrai da ementa do julgado:

> CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 70/91, ART. 6º, II. ISENÇÃO PARA A SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS RELATIVOS À PROFISSÃO REGULAMENTADA. REVOGAÇÃO PELO ART. 56, DA LEI 9.430/96. LEGITIMIDADE DESSA REVOGAÇÃO EM FACE DO ART. 146 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI N. 9.718/98. CONSTITUCIONALIDADE.
>
> A isenção prevista no art. 6º da Lei Complementar 70/91 deixou de prevalecer com a edição do art. 56, da Lei n. 9.430/96.
>
> Sendo o art. 6º da LC 70/91 norma, essencialmente, ordinária, por não dispor sobre tema reservado à lei complementar tributária, é legítima a sua revogação por lei ordinária.
>
> Os conceitos de receita bruta, expressão utilizada pela lei, e faturamento, termo usado pela Constituição Federal, se equivalem, conforme exegese assentada na Corte Suprema.
>
> No tocante ao princípio da Anterioridade Mitigada, o prazo foi corretamente observado, pois a Lei 9.718/98 é fruto da conversão da MP 1.724, e o Supremo Tribunal tem entendido que o dies a quo para a contagem do prazo nonagesimal é o da primeira medida provisória convertida em lei.
>
> Apelação da Fazenda provida. Remessa oficial prejudicada.
>
> Apelação da impetrante improvida.
>
> (ACORDAO 00029489020004013801, DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 DATA:10/10/2014 PAGINA:1352.)

Contudo, o voto da Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, relatora da ação, conteve reserva de entendimento que deve ser destacado.

Conforme evidenciado na ementa, o acórdão teve como *ratio decidendi* o reconhecimento de que a norma do art. 195, §7º da Constituição constitui isenção, não imunidade. Ocorre que tal entendimento já foi sedimentado em sentido contrário pela Suprema Corte, a exemplo do RMS 22.192-9/DF, e encontra-se pacificado. Tal controvérsia foi evidenciada no voto proferido pela Relatora, como se identifica:

> "O constituinte de 1988 deixou claro o obstáculo que impede a incidência da regra de tributação: as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei. Trata-se verdadeiramente de limitação ao poder de tributar estabelecida na Constituição Federal.
>
> Diante de tal definição, combinada com o art. 195, § 7º, da CF, faz-se necessária a aplicação do art. 146, II, também da Carta Magna, segundo o qual cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.
>
> A Quarta Turma deste Tribunal, em julgamento de caso semelhante ao dos presentes autos, estabeleceu que a previsão constitucional em questão, trata, na verdade, de imunidade, pois toda restrição ou limitação ao poder de tributar prevista na Constituição Federal traduz imunidade e não isenção (AMS 2000.32.00.003966-2/AM, rel. Desembargador Federal Hilton Queiroz, DJ de 25/6/2002).
>
> Na ausência de lei complementar específica que estabeleça as exigências a serem atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social, estende-se a aplicação dos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição com status de lei complementar."

Assim, caso a Relatora deste processo não julgasse de modo contrário a seu entendimento pessoal, em prestígio aos princípios da celeridade processual e colegialidade, ter-se-iam como requisitos para o gozo da imunidade das entidades beneficentes de assistência social apenas os requisitos do art. 9º e 14, ambos do CTN. No entanto, tal entendimento aparenta por equiparar as imunidades dos artigos 150, VI, c e 195, §7º do Texto Constitucional. Estaria desse modo, negligenciando parcela relevante da mensagem normativa veiculada neste último dispositivo que empregou, distintamente do art. 150, VI, c, o termo beneficentes ao referir-se às instituições de assistência social. Ignorar este mandamento constitucional acabaria por esvaziar parte de seu significado, bem como desconhecer a peculiaridade do regime constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social.

Diante disso, apesar de acertada pontuação quanto à necessidade de legislação complementar de modo a impor requisitos para que configurado o modo beneficente das entidades de assistência, apenas verificar se atendidos os requisitos tidos nos art. 9º e 14 do CTN não demonstra-se suficiente. Dessarte, seriam equiparados, embora não mantenham identidade, os conceitos de instituição de assistência social e instituição beneficente de assistência social, o que acabaria, em nosso entendimento, por alterar a situação de intributabildiade constitucionalmente descrita.

Entendimento mais acurado imporia para o gozo da imunidade tributária do art. 195, §7º por parte da Empresa Júnior a observância de requisitos outros. Inicialmente, requer-se à entidade que colabore com os objetivos da assistência social, o que em verdade é desempenhado pelas Empresas Juniores, na medida em que cumprem finalidade educacional. Por outro lado, devem ser observados os requisitos da lei complementar que discipline o modo beneficente ou estabeleça contrapartidas para o

gozo da imunidade, compreendidos os arts. 9º e 14 do CTN, bem como os requisitos da lei ordinária quanto à certificação e fiscalização das entidades beneficentes de assistência social. Por fim, é imperioso examinar se a referida entidade é dotada de determinado grau de aspecto beneficente, mesmo que tal aspecto não tenha sido precisado pelo legislador complementar.

No que tange as Empresas Juniores, enquanto carente de regulamentação expressa, no entanto, este não se evidencia imediatamente no regime instituído pela lei 13.267 de 2016 às Empresas Juniores, devendo-se, então, analisar *in casu* a presença da natureza beneficente da entidade.

7 Conclusão

As Empresas Juniores desempenham relevante papel para o fomento da educação empreendedora no ensino superior brasileiro. Nos trinta anos em que se fazem presentes no Brasil, o modelo foi replicado até alcançar todas os Estados e Distrito Federal, podendo ser encontradas nas maiores universidades do país. Assim, as EJs aproximam universidade, mercado e sociedade aspirando formar não apenas profissionais, mas empreendedores conectados, desde a graduação, com a realidade que os cerca.

No entanto, tal crescimento e protagonismo que passaram a ocupar, sobretudo nas universidades brasileiras, deu-se em grande parte pela capacidade de cooperação e articulação em rede das Empresas Juniores. Muitas vezes, a despeito da carência que suprem no ensino superior brasileiro, a realidade que se observa é de ausência de apoio institucional, em determinados casos até resistência, seja das universidades, seja dos conselhos profissionais da respectiva área de atuação.

Nesta medida, a Lei das Empresas Juniores - lei nº 13.267 de 2016 - representou importante avanço na consolidação normativa do conceito de Empresa Júnior e forneceu insumos para verificar-se, entre outros aspectos, como a Empresa Júnior se coloca diante do primado constitucional da educação e o princípio da idissociabilidade entre pesquisa, ensino e extensão nas universidades.Ao se estabelecer contornos mais claros do conceito de EJ, bem como requisitos de observância obrigatória por essas organizações, destacadamente a necessidade de vinculação entre Empresa Júnior e IES, tornou-se cristalina a finalidade pública educacional a que se presta.

Do ponto de vista tributário, a edição deste diploma normativo evidenciou e abalizou já tardio enquadramento das Empresas Juniores enquanto instituições de educação que, portanto, gozam da imunidade tributária referente a impostos que recaiam sobre seu patrimônio, renda ou serviços. Isso porque as Empresas Juniores são constituídas com finalidade educacional, inseridas no ecossistema universitário, composta exclusivamente por estudantes de graduação e desenvolve suas atividades sob orientação de professores e profissionais especializados.

A despeito de alcançar a finalidade educacional por meio da prestação de serviços remunerada, isso não afasta a natureza educacional da entidade que pode ser percebida em todas as demais características de sua estrutura e atividades. Ademais, não se observa qualquer fim lucrativo na cobrança pelos serviços prestados ao passo que tal renda deve ser inteiramente revertida para cobrir gastos operacionais e investimentos relacionados ao objetivo educacional perseguido. Além disso, ainda que o pagamento de bolsas ou salário aos estudantes que a compõem não afaste a natureza não lucrativa da entidade, a lei 13.267/16 estabelece que todos estudantes

que participam de Empresas Juniores o fazem na modalidade de trabalho voluntário.

Com efeito, entender de modo distinto seria engessar o já antiquado modelo educacional, inviabilizando que formas inovadores de se fomentar a educação brasileira, sobretudo no ensino superior, receba o prestígio designado pelo Constituinte. Não demonstra consonância com o Texto Constitucional sustentar que uma universidade privada que não distribua lucros aos seus investidores, ainda que cobre mensalidades de valores elevados, constitua instituição de educação e que não seja este o caso para Empresa Júnior, composta exclusivamente por estudantes de graduação, desempenhando voluntariamente as atividades estritamente ligadas ao curso de graduação de que fazem parte, ainda sob orientação dos mesmos professores da universidade a que se vincula.

Por outro lado, o enquadramento das Empresas Juniores enquanto entidades beneficentes de assistência social não se evidenciam de pronto pela estrutura regulamentada na Lei 13.267/16. Isso porque, conquanto seja nobre o papel desempenhado pelas Empresas Juniores no seio das instituições de ensino superior brasileiras, a beneficência aparenta instituir critério mais rígido. Como exposto, requer-se dessas entidades o mais proeminente grau de altruísmo para que se desonerem, inclusive das contribuições para custeio da seguridade social. Com isso, deve a entidade demonstrar uma desequiparação afirmativa de modo a incluir nos beneficiários de suas atividades aqueles hipossuficientes e que mais dela necessitam.

Assim, por mais que este possa ser este o caso de Empresas Juniores que instituam programas específicos destinados a recepcionar e capacitar para o mercado estudantes da assistência estudantil, ou quaisquer medidas semelhantes em que se verifica essa desequiparação em prol da busca pela igualdade, somente pelas regras gerais estabelecidas na Lei das Empresas Juniores, tal característica não resta evidente ou de observância necessária às EJs. Logo, até que advenha regulamentação específica de tal imunidade que abranja instituições como as Empresas Juniores, tal condição só pode ser verificada casuísticamente de modo a conceder tal exoneração àqueles que manifestem o caráter beneficente, não apenas a ausência de finalidade lucrativa e a persecução de fins educacionais.

8 Referências

ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios – Faturamento – PIS, RDA 196. Rio de Janeiro, Renovar, abril-junho de 1994.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03.São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010

BORGES, José Souto Maior, "Interpretação das normas sobre isenções e imunidades", in Interpretação no Direito Tributário, São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975.

BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de "instituições de Educação e de Assistência Social", inRevista da Procuradoria-Geral, n. 21.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Ed. Malheiros Editores. 15ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 533-537.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. RDTributário 27-28/94-95. São Paulo, Ed. RT, janeiro-junho de 1984.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito de Tributário. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Rogério Tobias. Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social. Renovar, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999; 7ª Ed. 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle de Constitucionalidadedas Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988., 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. RDTributário 62, São Paulo: Malheiros.

FELDHAUS, Diego Calegari. Planejamento Estratégico em rede: criação e aplicação de um modelo na Brasil Júnior. 2009.

FERREIRA, Odim Brandão. A Imunidade tributária das entidades de previdência fechada. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições ("uma figura "sui generis"). Dialética: São Paulo, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

JEME, Today's Talents Tomorrow's Leaders: History of the Junior Enterprise Network. Ed: Egea, Milão – 2017.

MARQUES, Alessandro; Pimentel, Daniel; DIDIER Jr, Fredie; CAMARGO, João Vítor. *A Lei das Empresas Juniores: Estudos sobre o Marco Legal da Educação Empreendedora no Ensino Superior.* Salvador: Juspodivm, 2016.

MEIRA, Sílvio. Direito Tributário Romano. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

QUINTANILHA, Willian Jefferson. Manual do Tributarista – Doutrina, Legislação, Jurisprudência e Modelos. 1. Ed, 2009.

RIBEIRO, Darcy. A Universidade Necessária. Editora Paz e Terra – 1969.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

STF. *ADI 3.330/DF*, Rel. Min. Ayres Britto, julgado em 03/05/2012.

STF. *ADI 2621/DF*, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 02/03/2017.

STF. *ADI 2.028/DF*, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 02/03/2017.

STF. *ADI 2.036/DF*, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 02/03/2017.

STF. *ADI 2.228/DF*, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 02/03/2017.

STF. *RE 566.622/RS*, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 23/02/2017.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário.9 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. in Imunidades Tributárias, Ives Gandra Martins (coordenador), São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998.

TRF 1ª Região. *Processo n. 0002948-90.2000.4.01.3801*, Rel. Des. Fed. Maria do Carmo Cardoso, julgado em 22/08/2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. Reserva de lei complementar para regulação de imunidades – A indevida limitação da reserva constitucional aos “lindes materiais” das imunidades. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./ out. 2014.