

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL: INSTRUMENTO DE CIDADANIA E DIREITOS HUMANOS

Willame Parente Mazza¹

Aprovado em dezembro de 2010

Resumo: As entidades de educação e assistência social fazem parte do conjunto de organismos, organizações que compõem o Terceiro Setor, cuja função primordial é atuar complementando o Estado nessas atividades perante a sociedade civil. Nisso, o Estado termina por subsidiar essas entidades através de doações, incentivos fiscais ou transferências orçamentárias a fim de permitir o efetivo desenvolvimento dessas instituições. Dos benefícios fiscais concedidos, tem-se a isenção e a imunidade tributária. A imunidade tributária é, pois, o instrumento constitucional que visa à proteção de valores prestigiados, protegidos e consagrados pela ordem constitucional, decorrentes de princípios fundamentais e essenciais à concepção do Estado brasileiro. Dos valores protegidos e necessários para o efetivo desenvolvimento da cidadania e concretização dos direitos humanos, tem-se a educação, no sentido mais amplo, não se restringindo somente ao ensino didático, mas a toda cultura de uma maneira geral; e a assistência social. Portanto, este artigo busca abordar o instituto da imunidade tributária das entidades de educação e assistência social como instrumento de cidadania e efetivação dos direitos humanos, direitos protegidos e buscados pela Constituição Federal.

Palavras - chaves: Imunidade tributária, Entidades de Educação, Assistência Social.

Introdução

O principal papel do Estado é atender as necessidades da coletividade, aos interesses sociais, proporcionando o bem-estar da população. No entanto, o Estado não vem tendo condições de atender as demandas sociais no aspecto quantitativo e qualitativo, já que se ocupa primordialmente com as funções de proteção da soberania nacional, elaboração, execução e fiscalização das normas legais, gestão de organizações estatais e regulamentação dos setores estratégicos da economia.

Verifica-se, com isso, o crescente desenvolvimento de grupos da sociedade civil e dos movimentos sociais que se organizam em entidades ou pessoas que formam o Terceiro Setor, unidas por um espírito de voluntariedade na busca do bem comum.

¹ Willame Parente Mazza é Auditor Fiscal da Fazenda Estadual do Piauí, Bacharel em Direito, Bacharel em Eng^a Civil, Professor Universitário no Curso de Direito, Mestrando em Direito Internacional econômico e tributário na Universidade Católica de Brasília, pós-graduado em Direito Fiscal e Tributário pela Universidade Cândido Mendes, pós-graduado em Controle Interno e Externo na Administração Pública na Universidade Federal do Piauí e pós-graduado em Direito Público.

É nesse contexto que aparece o Terceiro setor, com a função primordial de ser um agente equalizador da igualdade social.

O Terceiro Setor se apresenta acompanhado pelo mercado, representando o segundo setor e pelo Estado, na figura do primeiro setor, no qual atua no sentido de colaborar com o desenvolvimento das atividades dessas entidades solidárias.

Diante desta parceria entre Estado e Terceiro Setor existe uma tendência por parte do Poder Público em desenvolver essas entidades de assistência social, através da concessão de benefícios tributários, já que essas entidades complementam a atuação do Estado.

Assim é que o Estado, através de sua atividade de fomento, mais especificamente por meio da imunidade tributária, favorece ao desenvolvimento dessas entidades e a efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos garantidos na Constituição Federal.

A imunidade tributária é uma regra contida na Constituição Federal ligada a estrutura política do País e calcada em interesses sociais, econômicos, religiosos, políticos, educacionais e culturais. Dessa forma, a imunidade veda às entidades tributantes, a instituição de impostos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, com vistas à proteção daqueles princípios, interesses ou valores, tidos como fundamentais pelo Estado.

Dentre essas entidades do Terceiro Setor se incluem as instituições de educação e assistência social que, por sua importância social, cultural e econômica, o constituinte as contemplaram no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, com o instituto da imunidade tributária, para que atuem paralelamente ao Estado, suplementando suas atividades, a fim de proporcionar a cidadania e efetivar os direitos humanos, conforme os objetivos e fundamentos da Carta Magna.

1 Entidades de Educação e de Assistência Social

A educação retrata um direito social, conforme prescreve o art.6º da Constituição Federal: “São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. Tal é sua importância, que a Carta Magna consigna esse relevante interesse social no art. 205, ao tempo em que dispõe da necessidade da participação de outras entidades além do Estado para assegurar o direito à educação a todos; demonstrando, assim, a importância do Terceiro Setor para complementar a atuação estatal. O art.205 assim assevera:

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.

É nesse sentido que a iniciativa privada, na figura do Terceiro Setor, participa da Educação, conforme garantia constitucional prevista no art.209, no qual proclama: “O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I - cumprimento das normas gerais da educação nacional; II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.”

Insta salientar que essas entidades de educação têm um alcance bastante abrangente, não se restringindo somente a atividades acadêmicas propriamente ditas ou a transmissão de conhecimento, através de aulas expositivas; mas alcança toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência. Esse é o entendimento de Carrazza (2008, p.720):

Temos, portanto, que são alcançadas pela imunidade da alínea “c” as entidades que visam à formação ou à instrução das pessoas em geral e preenchem os requisitos do art.14 do CTN, máxime o da ausência de fins lucrativos. O benefício também alcança – se, evidentemente, preencherem os mesmos requisitos – o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres, que, embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.

Nesse mesmo sentido ensina Baleeiro (2003, p.314):

Instituição de Educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita a cultura em geral, como

laboratório, centro de pesquisa, o museu, o atelier de pintura e 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 rótulo educacional ou de assistência social.

No que diz respeito à Assistência Social, esta atua também para complementar a atuação do Estado, na busca da implementação dos direitos sociais enumerados no art. 6º da Constituição Federal e na concretização dos direitos fundamentais da dignidade da pessoa humana prevista no art.1º da CF: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III – a dignidade da pessoa humana”.

A imunidade concedida a estas entidades vem, de certa forma, atribuir uma compensação as atividades assistenciais que elas prestam à sociedade, realizando o que o Estado tinha a obrigação de fazer.

Não é muito fácil delimitar o que abrangeria a assistência social. Analisando-se o art.194 da Constituição Federal, percebe-se que a assistência social faz parte da seguridade social, mas é desvinculada da saúde e previdência.

No entanto, o art.203 da Carta Magna prescreve:

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.

Considerando o citado artigo, Mânica (2008, p.211) acredita que qualquer das formas organizadas no dispositivo abrange o conceito de assistência social.

Grande parte da doutrina, ao comentar o art.203 da Constituição Federal, acredita que os serviços de assistência social devem ser prestados de forma gratuita e

geral a todos que deles necessitarem. Condicionando, portanto, a necessidade de atender aos atributos da generalidade e gratuidade para que tais entidades sejam beneficiadas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da CF.

No entanto, segundo Carrazza (2008, p.766), a generalidade é dispensada para a imunidade das entidades de assistência social, ou seja, não é necessário que a instituição esteja aberta a qualquer pessoa que queira se beneficiar dela. Mas sim que o acesso seja impessoal, ou melhor, que a pessoa que queira se beneficiar da assistência social preencha determinado requisito. Considera, inclusive, que as entidades fechadas estariam beneficiadas pela imunidade, assim como, qualquer instituição de assistência social que se restrinja a uma determinada comunidade ou classe de pessoas, desde que atenda aos requisitos exigidos.

Quanto à gratuidade, continua o autor:

A instituição assistencial sem fins lucrativos não perde tal característica – e, por via de consequência, o direito à imunidade – ainda que se dedique a atividades remuneradas, capazes de prover-lhe os recursos necessários à sua manutenção e de seus programas desinteressados. (...) Desnecessário, pois, que a instituição assistencial nada cobre por seus serviços (até porque, quando tal se dá, nenhum imposto haverá a pagar, por ausência de base de cálculo). Tampouco que tal cobrança apenas baste para afastar o déficit, vale dizer, para manter o equilíbrio de suas contas. É suficiente que seus administradores, membros ou gestores não participem de eventuais resultados econômicos positivos.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de ampliar o escopo da assistência social, indo além do que esteja previsto no art. 203 da Constituição Federal, abrangendo, inclusive os setores da educação e saúde. Assim afirma o Professor Ives Gandra e Fátima Fernandes Rodrigues de Sousa ao comentar a decisão da suprem corte:

Com efeito, ao conceder liminar na ADIn nº2028, por unanimidade, e com eficácia ex nunc e erga omnes, determinando a suspensão da eficácia de dispositivos da lei 9.732/98, o Pretório Excelso:

a) atribuiu ao conceito de assistência espectro mais lato do que está previsto no art.203 da CF, abrangendo as áreas de educação e saúde, que a lei impugnada na ADIn 2028 (9.732/98) tentara excluir;

b) considerou relevante que para a entidade definir-se como tal é necessário que "assegure os meios de vida aos carentes", ou seja, "dê apoio, no sentido de assegurar os meios de vida a quem necessite, na medida dos recursos

disponíveis”, sem, entretanto, exigir filantropia, nos termos do que pretendiam os dispositivos da Lei 9.732/98.

É o que se constata do trecho de sua ementa:

“Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social – que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.”

E do voto de seu o e. Relator, o Ministro Moreira Alves, em que me ressaltada a falta de razoabilidade tanto de se excluírem desse conceito as entidades de educação e de saúde como de exigir filantropia, como pretendeu a Lei 9.732/98, cujos preceitos tiveram sua eficácia suspensa naquela ação de controle concentrado:

“Do exame sistemático da Constituição, verifica-se que a Seção relativa à Assistência Social, pois, além de não se referir a carentes em geral, mas apenas a família, crianças, adolescentes, velhos e portadores de deficiência sem sequer exigir de todos estes que sejam carentes, preceitua, em seu artigo 203, que ela se fará independentemente de contribuição à seguridade social, a indicar que será gratuita, o que só se compatibilizará com o disposto no parágrafo único do artigo 149 – que permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam contribuição cobrada de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social – de se entender que, para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do doutrinário, mas também do adotado pelo artigo 203 para a disciplina específica prevista nele e no disposto que se lhe segue.” (MARTINS; SOUZA, 2008)

Concluem os autores, que o conceito de entidade beneficente de assistência social abrange todas as entidades sem fins lucrativos, que tenham como objetivos atender às necessidades básicas do ser humano e que prestam serviços remunerados a quem pode pagar, a fim de prestar serviços gratuitos a quem não pode pagar.

2 A Imunidade das entidades de Educação e Assistência Social.

2.1 Requisitos para gozo da Imunidade

As imunidades expressas na Constituição Federal estão dispostas nos artigos 150, VI, “a” a “d” e nos §2º e §4º. Contudo é especificamente no art.150, VI, “c” e no §4º o maior interesse dessa pesquisa, ou seja, nas imunidades das entidades de educação e de assistência sem fins lucrativos.

Combinando o art.150, VI, “c” na sua parte final e o §4º da Constituição Federal, verifica-se que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Pelo artigo citado, percebe-se que existem alguns requisitos para que as instituições de educação ou de assistência social tenham essa imunidade, são eles: que o benefício esteja restrito às finalidades essenciais das entidades; que elas não tenham finalidade lucrativa; que atendam aos requisitos da lei e que a imunidade somente se restrinja aos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços dessas instituições.

Entende-se por finalidade essencial os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, onde, no caso das instituições de educação é o acesso à cultura e a educação; e no caso das instituições de assistência social é a prestação dessa assistência, nas suas mais diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica, etc). (COSTA, 2006, p.184)

Se estas entidades desenvolvem seus objetos através de atividades-fim e aplicam seus rendimentos na consecução de seus objetivos, elas serão beneficiadas com a imunidade nos tributos que incidem sobre seus rendimentos, nos serviços prestados e no patrimônio próprio usado para seus fins.

É possível ainda que essas entidades, mesmo desenvolvendo atividades secundárias à sua atividade principal, estejam abrangidas pela imunidade sobre o patrimônio, renda e serviços vinculados a essa atividade, desde que os resultados destas rendas sejam aplicados nas atividades essenciais destas instituições. Esse é o entendimento da maior parte da doutrina e da jurisprudência. Assim assevera Barreto (2001, p.41):

Destarte, se tais entidades têm imóveis, não é bom que eles fiquem ociosos. Se têm terrenos, é altamente desejável que os exploradores, direta ou indiretamente, com estacionamentos ou qualquer outra forma. Se têm prédios, é bom que os aluguem, desde que fortaleçam suas finanças. Se têm maquinaria e pessoal especializado, que invistam em editoras ou que prestem serviços de variada ordem, sejam os de planejamento, de processamento, de impressão gráfica ou de qualquer outra ordem. Suas finalidades são constitucionalmente queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. E esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços, não auferissem receitas.

Rui Barbosa já dizia: quem quer os fins, quer os meios. Se a Constituição quer os fins, quer as rendas que os tornam possíveis.

Mas visível fica a necessidade de auferir receita e de ter sobras quando a entidade não é apenas sem fins lucrativos, mas é também filantrópica. Deveras, para praticarem filantropia, essas entidades devem ter superávit; para ter superávit, devem ter rendas; para ter rendas devem, primeiramente, auferir receitas. E, para auferirem receitas, devem fazer aplicações financeiras, alugar prédios, prestar serviços. Bem por isso, cansou-se o Supremo de dizer que a circunstância de entidades terem rendas é – ao contrário de indesejável e censurável – um pressuposto natural da imunidade constitucional. O Supremo sempre foi realista ao reconhecer ser imperioso realizarem atividades lucrativas, para aumento dos recursos com que essas entidades suportem financeiramente suas altas finalidades. O que desnatura a imunidade é a não-aplicação dos recursos e rendas nas suas finalidades; se provêm de alugueres, de aplicações, de prestação de serviços, são circunstâncias absolutamente irrelevantes. Neste específico caso, é possível admitir que importam os fins e não os meios.

O que a Constituição protege são os fins consistentes na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação de educação e no oferecimento de assistência social aos carentes e desvalidos. O que a Constituição veda é a distribuição de “lucros” (melhor seria superávits).

Assim, alugueis de imóveis, exploração de estacionamento e algumas outras atividades, podem ser mantidas por estas entidades, desde que as rendas oriundas dessas atividades sejam aplicadas nas suas finalidades essenciais e que, tais empreendimentos, não firam o princípio da livre concorrência e não permita a dominação de mercado.

Outro requisito da imunidade para estas entidades é que sejam sem fins lucrativos. Isso não significa dizer que essas entidades devam prestar seus serviços de forma gratuita. O fato das receitas superarem as despesas não descaracteriza a imunidade em tela. O que não pode acontecer é a distribuição de excedentes entre os sócios, gerente e diretores dessas entidades sob pena de configurar finalidade lucrativa.

O fato de uma escola cobrar as mensalidades de seus alunos não descaracteriza o benefício. O produto desses pagamentos pode remunerar seus professores, funcionários e investir em equipamentos e materiais. Ou melhor, a gratuidade não é *conditio sine qua non* ao desfrute da imunidade (CARRAZA, 2006, p.21-22).

Essa inexistência de fins lucrativos exigida pela Constituição foi acertadamente regulamentada pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda a título de lucro ou participação no seu resultado.

O Código Tributário Nacional em seu art.14 faz o papel de lei complementar e regulamenta a exigência contida no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, que exige requisitos previstos na lei.

Insta salientar que a restrição aos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, conforme traz a Constituição Federal, já está superada. Tal classificação se baseia nas tradicionais bases econômicas oriundas do Código Tributário Nacional. Ocorre que o STF entendeu no RE 203.755/ES que, tributos que o CTN não inclui entre aqueles "sobre o patrimônio" podem ter sua incidência afastada pela imunidade, visto que não se podem adotar classificações infraconstitucionais como meio de restringir a plena aplicabilidade da Constituição Federal.

Portanto, a imunidade não está restrita somente à classificação infraconstitucional dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, mas protege o patrimônio, renda e serviços da entidade imune, qualquer que seja o imposto que economicamente os agrave. Afinal, como o próprio STF já jurisprudenciou no RE 210.251-ED, tendo como relator o Min. Gilmar Mendes, a imunidade tributária das entidades beneficentes presentes no art. 150, VI, c da Constituição Federal tem o sentido de "preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas".

2.2 Conceito e sentido da imunidade tributária das entidades de educação e assistência social.

Como visto, as entidades de educação e assistência social desenvolvem atividades complementares ao Estado, cuja finalidade essencial é a promoção do direito social e de seus princípios. Logo, o Poder Público tem interesse em fomentar o desenvolvimento dessas entidades.

São várias as formas em que o Estado pode promover o crescimento dessas instituições, tais como: contratos e convênios firmados com o Poder Público; doações; patrocínios; transferências orçamentárias e o regime tributário concedido a estas entidades.

No que concerne ao regime tributário aplicável às entidades de interesse social, o ordenamento jurídico brasileiro traz os institutos das imunidades e das isenções tributárias, sendo aquelas o objeto de estudo neste artigo.

A Constituição Federal Brasileira de 1988 define a competência tributária dos diversos entes da Federação para instituir seus tributos. No entanto, a própria Constituição consigna que determinadas situações materiais não sejam oneradas com tributos, ou seja, é excluída certas pessoas, bens, situações ou serviços do poder de tributar do Estado.

Essa limitação constitucional ao poder de tributar do Estado é chamada imunidade, ou melhor, como explica Amaro (2003, p.148):

Imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Para Machado (2008, p.282) imunidade é:

O obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

Na teoria de Coêlho (2008, p.171), tem-se que:

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o garante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.

De notar, pois, que a expressão limitações ao poder de tributar alberga princípios e imunidades.

Carrazza (2008, p.705) conceitua imunidade como:

Um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

No entanto, considerar a imunidade tributária como uma simples limitação constitucional ao poder de tributar é um tanto vago, já que tal expressão abrange outros institutos que se apresentam bem diferentes da imunidade. As imunidades inibem o exercício da competência tributária em certas hipóteses, enquanto que alguns princípios que são considerados limitações ao poder de tributar orientam o adequado exercício da competência. Portanto, as limitações ao poder de tributar consignadas na Constituição Federal apresentam um rol de princípios e imunidades, sendo estas aplicáveis a situações específicas e aqueles caracterizados pela abstração e generalidade.(COSTA, 2006, p. 33-36).

A autora deixa bem claro que a imunidade não é princípio, mas é considerada manifestação de um princípio nomeado de “princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação” e acrescenta:

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em desprezo a esses mesmos direitos.

E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade dos cidadãos.

Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir, nas situações e em relação às pessoas que apontam, que a tributação não inviabilize o exercício de direitos constitucionalmente garantidos.(COSTA, 2006, p.37-38).

Portanto, a imunidade tributária, mas especificamente a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF, não é uma norma jurídica estilo princípio, mas é uma norma jurídica do tipo regra, que assegura a não tributação a pessoas prévias e

suficientemente caracterizadas na Constituição Federal, como bem assevera a doutrina:

As imunidades tributárias são normas aplicáveis a situações específicas, suficientemente caracterizadas e perfeitamente identificadas na Constituição Federal. Embora possuam, entre seus fundamentos, valores e princípios constitucionalmente que se pretendam incentivar e prestigiar, com estes últimos não se confundem. Note-se que se aplicando o critério distintivo adotado, qual seja, o grau de determinação do fim e da conduta, verifica-se que as imunidades tributárias são normas-regras, uma vez que possuem justamente um grau maior de determinação da ordem e maior especificação dos destinatários (instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei, na hipótese da alínea c do art. 150, VI, da CF). Noutras palavras, são normas-regras porque atingem certos fatos, pessoas e situações, bem determinadas na Constituição, diferentemente das normas-princípios que possuem como característica uma maior generalidade dos destinatários, bem como uma menor determinação da ordem. Não é o que ocorre com as imunidades tributárias. Daí a sua caracterização como norma jurídica estilo regra. (NICHELE, 2008, p.136).

Nesse mesmo entendimento, Ichihara(2000, p.183-186), vem considerar as imunidades tributárias normas expressas e determinadas, não se admitindo o tratamento genérico como ocorre com as limitações constitucionais ao poder de tributar em decorrência das diretrizes consignadas nos princípios. Para ele as imunidades criam uma área de incompetência na qual retira a competência do legislador competente, ou seja, da União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, sendo destinadas, assim, às pessoas jurídicas de direito público, diferentemente das normas de não-incidência, destinadas ao sujeito passivo.

Para Ichihara, as normas imunizantes possuem eficácia plena e imediata, nascendo para os beneficiários direitos subjetivos de não serem tributados na área abrangida pela incompetência.

Em suma, o conceito dado pelo autor, de imunidade tributária seria:

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência. (ICHIHARA, 2000, p.188).

Percebe-se pelo conceito que, segundo o autor, as imunidades não se confundem com as normas fundamentais, não sendo, com isso, cláusulas pétreas, pois não veiculam direitos humanos; ou seja, “apenas delimitam negativamente a competência e criam um campo da incompetência tributária, não são destinadas a proteger os direitos humanos ou direitos fundamentais da liberdade ou da dignidade humana”. (ICHIHARA, 2000, p.175)

No entanto, em sentido contrário, Costa (2006, p.79-80) entende que a imunidade tributária cria uma situação de intributabilidade em que torna eficaz o princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação. Ou melhor, a imunidade é um meio constitucional para que a atividade tributante do Estado conviva harmonicamente com os direitos fundamentais, não conduzindo indiretamente à indevida restrição ou inviabilização do seu exercício.

É nesse sentido que a autora considera que as normas imunizantes são direitos fundamentais, porque apresentam atributos próprios do regime jurídico especial a que estes direitos estão sujeitos, sendo normas com status de cláusulas pétreas. Assim, as normas imunizantes vêm garantir que a tributação não reduza o exercício dos direitos constitucionalmente contemplados, como ocorre, por exemplo, com a imunização das instituições de Educação e assistência social prevista no art.150, VI, “c”, da Constituição Federal. Dessa forma é que as imunidades tributárias constituem, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos.

Por esta característica das normas imunizantes, de garantir os direitos fundamentais sociais elencados no artigo 6º da CF, é que elas são elevadas à categoria de cláusulas pétreas, como bem sintetiza a doutrina abaixo:

Desse modo, concluímos que a imunidade tributária constitui-se numa norma jurídica estilo regra de assento constitucional, e que sua condição de cláusula pétrea relaciona-se à concretização normativo-constitucional dos direitos fundamentais sociais anunciados no art.6º. da CF, cujo conteúdo, alcance e concretização normativa estão elucidados na própria Carta Magna, conforme prometido pelo Poder Constituinte Originário na parte final do dispositivo anteriormente referido. Desta forma, levando-se em conta o nosso entendimento de que todas as normas do plano normativo constitucional que concretizam o núcleo do direito fundamental social são igualmente cláusulas pétreas, chegamos à conclusão de que a regra jurídica

da imunidade tributária efetivamente constitui-se em cláusula pétreia. (NICHELE, 2008, p.144).

Discordando ainda de Yoshiaki, as normas imunizantes podem ser destinadas a proteger direitos humanos, como no caso das entidades de educação e assistência social que defendem valores como a dignidade humana. Sendo assim, a não tributação dessas entidades estimulam diversos benefícios sociais e o desenvolvimento da economia e cultura. É nesse aspecto que Torres (1995, p.36 apud COSTA, 2006, p.77) ao conceituar imunidade, a considera uma não-incidência ditada pelos direitos humanos:

A imunidade é, portanto, intibutabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manipulação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.

Nesse mesmo entendimento, verifica-se no estudo de Pereira (2006, p.77-89), intitulado “Os Direitos Humanos e a Tributação: A imunidade tributária das Instituições de Educação sem fins lucrativos”, que a imunidade tributária dessas instituições foi estabelecida baseada nas antigas declarações de direito, sendo uma das formas possíveis para assegurar os novos Direitos Humanos, consignados inicialmente no artigo XXVI da Declaração Universal e, posteriormente, no artigo 13º do PIDESC – Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. Assim dispõe o Pacto:

Artigo 13 do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais: Os Estados Partes no presente Pacto reconhecem o direito de toda a pessoa à educação. Concordam que a educação deve visar ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido da sua dignidade e reforçar o respeito pelos direitos do homem e das liberdades fundamentais. Concordam também que a educação deve habilitar toda a pessoa a desempenhar um papel útil numa sociedade livre, promover compreensão, tolerância e amizade entre todas as nações e grupos, raciais, étnicos e religiosos, e favorecer as actividades das Nações Unidas para a conservação da paz.

Os Estados Partes no presente Pacto reconhecem que, a fim de assegurar o pleno exercício deste direito: O ensino primário deve ser obrigatório e acessível gratuitamente a todos; O ensino secundário, nas suas diferentes formas, incluindo o ensino secundário técnico e profissional, deve ser generalizado e tornado acessível a todos por todos os meios apropriados e nomeadamente pela instauração progressiva da educação gratuita;

O ensino superior deve ser tornado acessível a todos em plena igualdade, em função das capacidades de cada um, por todos os meios apropriados e nomeadamente pela instauração progressiva da educação gratuita; A educação de base deve ser encorajada ou intensificada, em toda a medida do possível, para as pessoas que não receberam instrução primária ou que não a receberam até ao seu termo;

É necessário prosseguir activamente o desenvolvimento de uma rede escolar em todos os escalões, estabelecer um sistema adequado de bolsas e melhorar de modo contínuo as condições materiais do pessoal docente.

Os Estados Partes no presente Pacto comprometem-se a respeitar a liberdade dos pais ou, quando tal for o caso, dos tutores legais, de escolher para seus filhos (pupilos) estabelecimentos de ensino diferentes dos dos poderes públicos, mas conformes às normas mínimas que podem ser prescritas ou aprovadas pelo Estado em matéria de educação, e de assegurar a educação religiosa e moral de seus filhos (ou pupilos) em conformidade com as suas próprias convicções.

Nenhuma disposição do presente artigo deve ser interpretada como limitando a liberdade dos indivíduos e das pessoas morais de criar e dirigir estabelecimentos de ensino, sempre sob reserva de que os princípios enunciados no parágrafo 1 do presente artigo sejam observados e de que a educação proporcionada nesses estabelecimentos seja conforme às normas mínimas prescritas pelo Estado.(FUNDAÇÃO INSTITUTO DE DIREITOS HUMANOS, 2008).

Esse Pacto é um Tratado Internacional que passou a integrar o ordenamento jurídico brasileiro e que se baseia no que assevera o Artigo XXVI da Declaração Universal dos Direitos Humanos:

Artigo XXVI: 1. Todo ser humano tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito.

2. A instrução será orientada no sentido do pleno desenvolvimento da personalidade humana e do fortalecimento do respeito pelos direitos humanos e pelas liberdades fundamentais. A instrução promoverá a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e grupos raciais ou religiosos, e coadjuvará as atividades das Nações Unidas em prol da manutenção da paz.

3. Os pais têm prioridade de direito na escolha do gênero de instrução que será ministrada a seus filhos.(FUNDAÇÃO INSTITUTO DE DIREITOS HUMANOS, 2008).

Acrescenta o autor em seu trabalho:

Concluindo, temos que o artigo 13º do PIDESC foi integralmente agasalhado pelo Estado brasileiro, não só pela via de ratificação do trabalho internacional, mas também pela constitucionalização de boa parte de suas disposições, o que, em seu conjunto, traduz a “ação positiva normativa” preconizada por Robert Alexy. Quando à esfera da “ação positiva fática”, temos que a instituição de imunidade tributária em favor das instituições de

educação sem fins lucrativos constitui solução inteligente, sem dispêndio direto de recursos, para implementação progressiva do artigo 13º, do PIDESC, e atende satisfatoriamente ao Comentário Geral n. 03, de 1990, do Comitê de Direitos Humanos, Econômicos e Sociais da ONU. (PEREIRA, 2006, p. 88).

Ademais, as imunidades protegem direitos fundamentais, tais como liberdade de pensamento, de crença, liberdade de atividade intelectual, artística, científica (art. 5, IV, VI, IX) que já estavam previstos no artigo XIX da Declaração Universal dos Direitos Humanos, como forma de efetivar direitos consignados na referida declaração. Assim prescreve a Declaração: “Toda pessoa tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e idéias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras”.

Esse também é o pensamento de Delgado (1998, p.55) e do Supremo Tribunal Federal citado pelo próprio Delgado com relação às imunidades:

A sua compreensão deve ser firmada com base no sentido técnico da norma. Nesse sentido há de se sublimar a posição assumida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, que, em várias oportunidades, tem considerado a imunidade como não sendo uma entidade de exceção no campo do direito tributário, porém possuidora de elementos configurantes de “salvaguardas fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação de pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante”.

As imunidades, de uma maneira geral, permitem efetivar os valores sociais elencados na Constituição, tais como: liberdade política, liberdade sindical, acesso à cultura, liberdade de culto, desenvolvimento das atividades de educação e assistência social. Ou seja, como todos esses direitos são direitos do cidadão, as imunidades, com a desoneração tributária das entidades, fatos ou sujeitos, permitem que tais direitos sejam desenvolvidos e alcançados por todos. É o exemplo das instituições de educação e assistência social que ao serem imunes, permitem que tais entidades desenvolvam suas atividades para permitir o alcance das suas propostas a todos os cidadãos, como por exemplo, uma educação digna.

Portanto, a finalidade da imunidade das entidades de educação e assistência social é incentivar e facilitar as atividades dessas entidades:

As instituições educacionais e de assistência social privadas, por sua vez – embora pessoas de direito privado – exercem, sem intuito lucrativo, atividades de colaboração como o Estado, em funções cujo desempenho é, em princípio, sua atribuição (artigos 203, 205 e 208). Também aqui transparece o escopo do constituinte: impedir que sejam onerados, por via de impostos, tanto os organismos vitais para o funcionamento do governo republicano, como as instituições que desempenham – em proveito da coletividade – funções que, a rigor, o Estado deveria cumprir. (BARRETO, 2001, p.645).

A teologia das imunidades instituídas no âmbito tributário para as entidades previstas nos art.150, VI, c não é somente impedir a voracidade do governo em tributar, mas incentivar que a sociedade participe da ação social e educacional auxiliando o Estado, vedando ao Estado qualquer invasão no seu campo de proteção. Essa é o posicionamento do Martins (2008, p.28):

Ora, as imunidades dos art.150, VI, c e 195, §7º, da CF, inseridas no texto da mais cidadã de nossas Constituições, objetivaram, de um lado, atrair a sociedade a realizar serviços, tarefas que seriam de responsabilidade do Estado, oferecendo-lhe, em contrapartida, um benefício de não ter que pagar impostos e contribuições sociais.

Em outras palavras, para atrair instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social para fazer o que o Estado deveria fazer com os nossos tributos e não faz, houve por bem o constituinte, em seção especial de vedações tributárias, preservar tais instituições, à medida que realizem as finalidades a que se propuseram, se pagar impostos e contribuições sociais.

Percebe-se, pois, que o ideal maior do constituinte brasileiro foi atrair a sociedade a atuar em instituições sem fins lucrativos, para cobrir as deficiências do Estado, que apesar de arrecadar quase 37% do PIB em tributos, depende parcela considerável desta arrecadação para os detentores do poder e suas estruturas, muitas vezes excessivamente burocratizadas.

Ainda na análise teleológica dessas imunidades entende Torres (2008, p.65):

A teologia dessas imunidades é a mesma: proteger a liberdade e o direito do cidadão relativamente ao mínimo existencial, isto é, à parcela irredutível de direitos sem a qual o homem perde as condições de sobrevivência com dignidade, afirmada em diversos dispositivos constitucionais. O seu fundamento está no amparo e na assistência aos pobres.

Para Gustavo Miguez de Mello as principais finalidades visadas pelo legislador constitucional são:

(a) permitir que o patrimônio e a renda das entidades mencionadas na letra c do item VI do art.150 da Lei Maior sejam destinados aos serviços que elas prestam sem sofrer restrições decorrentes da cobrança de impostos; (b) favorecer à liberdade política e à democracia; (c) evitar que se forme no Brasil um Estado totalitário no qual se concentre no Poder Público

atividades que poderiam ser realizadas por entidades menores, como as exercidas por entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e, finalmente, evitar que seja violada a igualdade perante a Administração Pública, especificamente a Tributária, desonerando pessoas jurídicas que se encontrem, segundo os critérios do legislador complementar, em situações iguais às dos demais contribuintes. (MELLO, 2008, p.79).

Fischer (2008, P.356), em sua análise da imunidade tributária do Terceiro Setor, observa que a imunidade normalmente aparece como um sistema de proteção ao cidadão e de limites ao poder de tributar, no entanto, no que se refere ao Terceiro Setor, o autor entende que a imunidade não pode ser considerada apenas como um sistema de defesa do contribuinte, mas essa garantia constitucional tributária tem um alcance muito mais amplo, não servindo somente ao indivíduo, mas aos interesses de toda a sociedade, justamente por entender que o direito tributário brasileiro está inserido em um Estado Democrático de Direito.

Interessante a posição do autor quando retrata a função da imunidade diante da necessidade da atuação das entidades do Terceiro Setor dentro da realidade brasileira:

Não se pode dizer, pura e simplesmente, que com elas se procura induzir os contribuintes a suprir deficiências de atuação do Poder Público. Em verdade, em face da complexidade das demandas sociais existentes hoje (e desde há muito) no Brasil, não é lícito adotar a ingênua idéia de que seria possível existir um Estado ideal, mas que, em razão do triste histórico de corrupção para atuar paralela ou subsidiariamente. O fato é que, por mais que tenhamos um Poder Público responsável e ético, cumpridor de suas tarefas, as pressões sociais, que surgem de todos os lados e de forma inesgotável, impedem que o mesmo atenda adequadamente todos os interesses e direitos legítimos. A participação da sociedade será sempre necessária para uma realização satisfatória no âmbito da assistência social. (FISCHER, 2008, p.359).

A imunidade prevista no art.150, IV, "c" das instituições de Educação e Assistência Social implica em reconhecer que sua implementação visa atender aos objetivos e fundamentos estabelecidos na Constituição. Desoneram-se essas instituições por que a sua atuação é importante para atingir os objetivos da sociedade, constitucionalmente estabelecidos, juntamente com o Estado, suplementando sua atuação. Logo, essas instituições teriam como objetivos gerais, necessários para serem imunes, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o

desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade (art.3º, CF/88). Esses objetivos teriam como fundamento a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (art.1º, CF/88).

Em relação às instituições de Educação, seus objetivos específicos seriam desenvolver plenamente o indivíduo, prepará-lo para o exercício da cidadania e qualificá-lo para o trabalho (art. 205, CF/88); respeitados os princípios de igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas; valorização dos profissionais do ensino e garantia de padrão de qualidade (art. 206, CF/88). Com relação às instituições de Assistência Social seus objetivos específicos estariam consignados no art.203 da Constituição Federal.

3 Conclusão

Conforme foi abordado neste artigo, o Terceiro Setor é formado por um conjunto de entidades, organizações e instituições que se reúnem de forma solidária com a função de atuar junto à sociedade civil promovendo o seu desenvolvimento e o bem coletivo.

Devido ao caráter social, coletivo e ao interesse público, é que o Estado subsidia essas entidades através das imunidades.

No entanto, nem todas as entidades do Terceiro Setor são beneficiadas pela imunidade. Dentre as alcançadas pela desoneração tributária, estão as entidades de educação e assistência social conforme art.150, VI, "c" da Constituição Federal.

A educação é um direito social e dever do Estado, mas que deve ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade (art. 6º e art.205 da Constituição Federal). Assim é que aparecem as entidades de educação com a finalidade de

promover o pleno desenvolvimento da pessoa e seu preparo para o exercício da cidadania.

Essas entidades têm uma grande abrangência, não se resumindo somente àquelas instituições de caráter didático, mas toda àquela que aproveita à cultura de uma maneira geral.

A assistência social também é um direito social que deve ser prestado por qualquer entidade organizada na forma do art. 203 da Carta Magna.

Essas entidades (educação e assistência social) devem, em primeiro plano, para obterem o direito à imunidade, atenderem aos objetivos e fundamentos previstos nos art. 3º e art. 1º da Constituição Federal, destacando-se a busca pela cidadania e pelos direitos humanos, assim como aos objetivos específicos do art.205, 206 e 209 no que se refere à educação; e aos objetivos específicos do art.203 em relação à assistência social.

Percebe-se que as imunidades buscam, através da desoneração tributária, o livre exercício desses direitos sociais, assim como outros valores sociais como a liberdade política, sindical, de culto e acesso à cultura.

A imunidade passa a ser um instrumento de harmonização constitucional, permitindo que convivam em conformidade, o poder de tributar do Estado com o livre exercício dos direitos fundamentais, orientada pelo princípio da “não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação”.

As imunidades também são normas ditadas pelos direitos humanos, na medida em que impossibilita o Estado de tributar o livre exercício desses direitos fundamentais comandados pela Declaração Universal de Direitos Humanos e pelos tratados que o Brasil ratificou, como o Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais.

Para que a imunidade alcance as entidades de educação e de assistência social, além de atender aos objetivos constitucionais, é necessário atender aos requisitos que dispõem o art.150, VI, “c”, o §4º da Constituição Federal e o art.14 do Código

Tributário Nacional. Ou seja, não se pode cobrar **impostos** sobre o **patrimônio**, a **renda** e os **serviços**, relacionados com as **finalidades essenciais**, das instituições de educação e de assistência social, **sem fins lucrativos**, atendidos os **requisitos da lei**.

Logo, os impostos imunes são aqueles que incidem sobre o patrimônio, a renda e os serviços. Tal classificação, embora citada pela Constituição, é baseada no Código Tributário Nacional. No entanto, não se deve restringir a aplicação da imunidade baseada em critérios de classificação infraconstitucional, mas na proteção dos valores que pretende a imunidade tributária prestigiar. Esses valores visam concretizar a solidariedade social e a dignidade da pessoa humana, incentivando a sociedade a participar da ação social e educacional auxiliando o Estado.

A jurisprudência vem ampliando o campo de atuação da imunidade, de tal sorte que esta imunidade será preservada sempre que o resultado do patrimônio, a renda e os serviços das entidades de educação e assistência social forem reinvestidos em suas atividades essenciais, vedando, nesse caso, a cobrança de qualquer imposto que possa diminuir o patrimônio, a renda e reduzir a eficácia dos serviços.

Outro requisito exigido é quanto à finalidade não lucrativa. Entende-se que a entidade pode até gerar superávit, mas deve aplicar tal lucro na manutenção das suas finalidades essenciais.

Por fim, conforme o preceito Constitucional, as entidades devem seguir os requisitos da lei, ou melhor, do Código Tributário Nacional, mais especificamente o art.14, que traz uma série de limitações para garantia das imunidades, tais como:

- I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Porém, é necessário que a análise desses requisitos seja feita com muito critério, a fim de que permita com que a imunidade atinja o objetivo consignado na Constituição Federal e que não seja concedido tal benefício para instituições que, na

verdade, se usufruem da desoneração tributária, ultrapassando suas finalidades, para atuarem como verdadeiras empresas, propondo uma concorrência desleal com a iniciativa privada e obstruindo o princípio da livre iniciativa.

Referências

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Aires F. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributário**. 2º Ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 15º ed. São Paulo: Rideel, 2009.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 15º ed. São Paulo: Rideel, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos**. Brasília: Rossetto, 2006.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Forense, 2008.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DELGADO, José Augusto. Imunidade tributária – Aspectos controvertidos. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: RT, 1998. Cap.2.
- FISCHER, Octavio Campos. Terceiro Setor e tributação. In: Martins, Ives Gandra (Org.). **Disciplina legal Tributária do Terceiro Setor**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008. Cap.20.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO DE DIREITOS HUMANOS. Disponível em: < <http://www.idh.org.br>>. Acesso em: 07 nov. 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: Teoria e Prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: _____. **Disciplina legal Tributária do Terceiro Setor**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008. Cap.1.

_____, Ives Gandra da Silva. SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Entidades de Assistência Social, sem fins lucrativos, e a imunidade tributária das contribuições sociais à luz da Constituição Federal (§ 7º do art. 195) – Necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II) – E a inconstitucionalidade do projeto de lei – PL Nº3.021 (Parecer). **Revista Jurídica Tributária**. São Paulo, n. 2, jul/set 2008.

MELLO, Gustavo Miguez. Imunidades Tributárias – Alguns aspectos concretos. In: Martins, Ives Gandra (Org.). **Disciplina legal Tributária do Terceiro Setor**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008. Cap.5.

NICHELE, Rafael. **A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social: considerações acerca da sua condição de cláusula pétrea**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, nº49, 2008.

PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os Direitos humanos e a tributação: A imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. Disciplina legal tributária do Terceiro Setor. In: Martins, Ives Gandra (Org.). **Disciplina legal Tributária do Terceiro Setor**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008. Cap.3.