

Guilherme Guerra Reis e Renata Aparecida de Lima

# Imunidade Tributária

para o Terceiro Setor

---

Compreendê-la e usá-la é um direito seu

---

2016

# FILANTROPIA

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

Reis, Guilherme Guerra

Imunidade tributária para o terceiro setor :  
compreendê-la e usá-la é um direito seu /  
Guilherme Guerra Reis e Renata Aparecida de  
Lima. -- São Paulo : Filantropia, 2016.

Bibliografia.

1. Isenção tributária 2. Isenção tributária -  
Brasil 3. Terceiro setor I. Lima, Renata Aparecida  
de. II. Título.

16-01872

CDU-34:336.2

## **Índices para catálogo sistemático:**

1. Terceiro setor : Imunidade tributária :  
Direito tributário 34:336.2

# Dedicatória

## Guilherme G. Reis

Aos meus pais, pelos ensinamentos, a minha amada filha Isadora, por seus abraços acolhedores, e à Renata, meu amor, pela parceria de vida.

## Renata A. de Lima

A minha mãe, *ad aeternum*. Ao Guilherme, por tudo o que significa em minha vida.

# Agradecimentos

**E**ste livro é resultado de uma busca conjunta pelo aperfeiçoamento de uma causa de grande importância e relevância, que é a continuidade das ações desenvolvidas pelas entidades que compõem o Terceiro Setor em prol de toda a sociedade.

Agradecemos aos parceiros e amigos do escritório Nelson Wilians & Advogados Associados, nas pessoas do Dr. Nelson Wilians e Rafael Durand, pela oportunidade de trabalharmos e aprendermos juntos e por suas valiosas e inspiradoras contribuições em nosso dia a dia.

Agradecemos, em especial, a cada uma das entidades do Terceiro Setor e seus dirigentes, em todos os cantos deste imenso Brasil, que se dispuseram a nos receber, a nos mostrar suas causas e a nos ensinar, na prática, como realizam brilhantemente suas atividades. Isso nos tornou pessoas melhores, permitiu-nos evoluir não só como cidadãos, mas como profissionais dedicados às entidades do Terceiro Setor.

*“O saber a gente aprende com os mestres e os livros.  
A sabedoria se aprende é com a vida e com os humildes”.*

**Cora Coralina**

# Sumário

Prefácio.....	7
Apresentação .....	9
Introdução .....	10
<b>Capítulo 1</b>	
Histórico da imunidade das entidades sem fins lucrativos em nossas constituições .....	11
<b>Capítulo 2</b>	
O que é imunidade? .....	19
<b>Capítulo 3</b>	
Características específicas das entidades sem fins lucrativos .....	31
<b>Capítulo 4</b>	
Definição de patrimônio, renda e serviços para aplicação da imunidade .....	41
<b>Capítulo 5</b>	
O conceito de “educação” - artigo 150, VI, letra “c”, da Constituição da República .....	51
<b>Capítulo 6</b>	
O conceito de “assistência social” - artigo 150, VI, letra “c”, da Constituição da República .....	63
<b>Capítulo 7</b>	
Requisitos para gozo da imunidade .....	75
<b>Capítulo 8</b>	
Impostos na esfera municipal .....	89
<b>Capítulo 9</b>	
Impostos na esfera estadual .....	107
<b>Capítulo 10</b>	
Impostos na esfera federal .....	121
Proposições Finais .....	141
Apresentação dos autores e seus contatos .....	142
Lista Bibliográfica .....	144

# Prefácio

*Não basta fazer coisas boas - é preciso fazê-las bem.*  
(Santo Agostinho)

**M**uito fico lisonjeado em poder tecer aqui breves comentários sobre esta obra e sobre seus escritores. É importante, na conjuntura econômica de nosso país, atentarmos para o Terceiro Setor, sendo o Primeiro Setor o governo, que é responsável pelas questões sociais – ou, ao menos, que deveria ser. O Segundo Setor – o privado, é o responsável pelas questões individuais. O que ocorre no Brasil, infelizmente, é que com a falência do Estado o setor privado começou *a ajudar* nas questões sociais, agora por meio das inúmeras instituições que chamamos de Terceiro Setor.

Estamos aqui diante do setor formado por entidades sem fins lucrativos e não governamentais, que suprem e acrescentam a prestação de serviços que deveria ser obrigação do Primeiro Setor: O Governo.

No nosso contexto, temos como fazer coisas boas e bem feitas. Isso é possível com o Terceiro Setor e, para isso, é mister conhecer bem todas as possibilidades. Neste livro há algumas orientações e diretrizes.

A consolidação do Terceiro Setor como alternativa ao protagonismo do Estado na persecução de políticas sociais, em crise após a década de 1970, é um tema extremamente interessante e imprescindível para a sociedade atual.

Isso porque por meio das políticas públicas sociais exercidas por essas entidades, vê-se que, de fato, há a insofismável transformação de direitos e garantias constitucionais em realidade.

Entretanto, um dos pontos mais relevantes de um tema tão amplo é justamente a questão da sobrevivência do Terceiro Setor, frente à necessária contribuição do Estado, que deve se dar por meio de um tratamento tributário privilegiado e constitucionalmente previsto.

Nesse esteio, a obra escrita pelos autores Dr. Guilherme Reis e Dra. Renata Lima, profundos conhecedores do tema – para não ser exagerado de dizer os maiores –, foi elaborada em linguagem prática, concisa e elucidativa. A experiência dos autores é traduzida em uma abordagem de fácil compreensão neste livro.

Com texto muito bem escrito, tem-se a clareza no desenvolvimento do tema com enfoque jurídico, trazendo à baila o posicionamento de tribunais, além de opiniões de outros autores consagrados que doutrinam sobre o assunto.

Seguramente, além de contribuir para a construção de uma literatura sólida sobre um dos aspectos mais relevantes do setor – a imunidade tributária –, este livro apresenta-se como uma ferramenta essencial para aqueles que atuam ou querem atuar na gestão social.

Esta iniciativa vem para auxiliar a todos que tenham interesse em aprofundar, de forma prática, com parâmetros de aplicabilidade imediata, os conhecimentos sobre a imunidade tributária desse fenômeno jurídico transindividual.

Com a garantia do direito à imunidade tributária em seu aspecto mais amplo, tem-se a interação de Estado e sociedade civil, de forma mútua, para a consecução do fim maior de garantir o bem estar social.

**Dr. Nelson Wilians Fratoni Rodrigues**  
*Fundador e Presidente do Escritório*  
*Nelson Wilians & Advogados Associados*



# Apresentação

**E**sta obra é dedicada à exposição da imunidade contida no artigo 150, VI, “c”, da Constituição da República, permitindo aos leitores o entendimento para a sua aplicação, bem como os conceitos que permeiam sua abrangência.

Justifica-se devido ao equívoco na interpretação do dispositivo constitucional por parte de alguns intérpretes, em especial, os entes públicos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O fato de termos encontrados aplicações equivocadas, e até o cerceamento do direito à imunidade concedida às entidades sem fins lucrativos, fez com que nós nos dedicássemos a este trabalho, cujo propósito é somente um: permitir que as entidades sem fins lucrativos conheçam seu direito à imunidade incidente sobre patrimônio, renda e serviço.

# Introdução

**N**este livro, discorreremos sobre a imunidade do artigo 150, VI, “c”, da Constituição da República, no que toca as entidades sem fins lucrativos com atuação nas áreas de educação e assistência social.

Para quebrar o paradigma de que este assunto é novo, apresentaremos um histórico da imunidade nas Constituições anteriores, a partir do texto constitucional de 1946. Faremos a importante distinção entre imunidade e isenção, afinal, o direito das entidades do Terceiro Setor é à imunidade, e não à isenção.

A conceituação se faz extremamente importante neste trabalho, pois nos permitirá entender a abrangência do instituto da imunidade para as entidades do Terceiro Setor. Para tanto, abordaremos o conceito de entidade sem fins lucrativos, bem como o conceito de educação e de assistência social, de patrimônio, renda e serviços, para os fins da imunidade contida no artigo 150, VI, “c”, da Constituição da República.

Compreendido o alcance da imunidade, estaremos dedicados a esclarecer os requisitos que devem ser preenchidos pelas entidades do Terceiro Setor, para que estas tenham seu direito reconhecido e possam usufruir este benefício fiscal.

Ao final, sabendo quais entidades possuem direito à imunidade, abordaremos os impostos alcançados por ela nas esferas federal, estadual e municipal, apresentando exemplos práticos e julgados de nossos tribunais superiores, que reconheceram tal direito.

# Capítulo 1

## HISTÓRICO DA IMUNIDADE DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS EM NOSSAS CONSTITUIÇÕES



**TERMOS-CHAVE:** HISTÓRICO DA IMUNIDADE, CONSTITUIÇÕES ANTERIORES, DESENVOLVIMENTO E EVOLUÇÃO DA CONSTITUIÇÃO, HISTÓRIA CONTEMPORÂNEA.

**P**ara melhor compreender a imunidade disposta na Constituição de 1988, é importante reviver o passado, pois por meio dele será possível entender a legislação atual, em especial a imunidade disposta no artigo 150, VI, “c”, da Constituição da República.

Em seguida, será observado que o disposto na atual Constituição é uma evolução de direitos antes existentes, e que este benefício – a imunidade para as entidades sem fins lucrativos – tem a finalidade máxima de proteger e assegurar o exercício de direitos por todos os cidadãos, principalmente a classe mais vulnerável de nossa sociedade.

O Estado sempre buscou diferenciar as pessoas, e uma das formas aplicadas para isso foi a tributação. Em outras palavras, o Estado entendeu que não poderia tributar a todos da mesma forma, e por isso foram criados institutos jurídicos, que, na verdade, são termos genéricos aplicados no Direito para afirmar que certa situação é tão importante e relevante para a sociedade que deve ser tratada e reconhecida como um instituto da ciência jurídica; assim é com a imunidade e a isenção, institutos que serão abordados no capítulo 2.



### CONCEITOS

*INSTITUTOS JURÍDICOS: São termos genéricos aplicados no Direito para afirmar que certa situação é tão importante e relevante para a sociedade que deve ser tratada e reconhecida como um instituto da ciência jurídica; assim é com a imunidade e com a isenção.*

Um exemplo desta imunidade aplicada às entidades sem fins lucrativos, mesmo antes dessas disposições constarem nas Constituições, foi a desoneração destinada aos imóveis de propriedade das Santas Casas de Misericórdia. Em 1808, o Estado deixou de cobrar o imposto equivalente ao IPTU de hoje em dia.

Porém, somente na redemocratização tivemos a inclusão da imunidade das entidades sem fins lucrativos na Constituição, ou seja, um mesmo diploma legal passando a dispor da imunidade das entidades de educação e de assistência social. Este dispositivo foi a Constituição da República de 1946 que, por meio do Art. 31, V, “b”, passou a dispor:



### IMUNIDADE NA BALANÇA...

À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado (...) lançar imposto sobre (...) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins.

A Constituição de 1946 inovou na concessão da imunidade, afinal, concedeu tal benefício aos bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social. A única exigência para o gozo da imunidade era a aplicação das rendas das entidades, na integralidade, em nosso país, para os respectivos fins de educação e assistência social.

Na Constituição de 1967, promulgada em 24 de janeiro, pela primeira vez havia um Capítulo dedicado exclusivamente ao Sistema Tributário, o que, por si só, demonstra sua importância para nosso país.

Em relação à imunidade das entidades sem fins lucrativos, as Constituições seguintes – de 1967 e 1969 – reiteram a imunidade, porém, nos seguintes termos:



### IMUNIDADE NA BALANÇA...

Art. 19, III, “c”, verbis: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) instituir imposto sobre (...) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei.”

Neste dispositivo, observa-se pela primeira vez a menção de que devem ser seguidos os requisitos da lei.

---

Conclui-se adiante que, sempre que estiver disposto na Constituição da República, não haverá pagamento de tributo, estaremos diante de uma hipótese de imunidade, mesmo que nosso legislador constituinte não tenha feito uso do termo imunidade.

---

Enfim, chegamos à redação contida na atual Constituição, promulgada em 5 de outubro de 1988, que institui o Estado Democrático de Direito. O texto acentua a proteção dos direitos fundamentais da minoria. Assim dispôs o legislador:



### IMUNIDADE NA BALANÇA...

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.

Conclui-se adiante que, sempre que estiver disposto na Constituição da República, não haverá pagamento de tributo, estaremos diante de uma hipótese de imunidade, mas nosso legislador constituinte não fez uso expresso do termo “imunidade”. Nossa Constituição da República traz equivocadamente os termos “é vedado instituir imposto sobre”, “o imposto não incidirá”, e até mesmo o inapropriado termo “isenção” em substituição ao vocábulo correto, que deveria ser imunidade.

Entende-se que este fato ocorreu simplesmente por não ser a Constituição obra de juristas, mas, sim, de representantes do povo. Porém, por mais que se possa identificar e até criticar a falta de técnica na escrita da Constituição, isso não pode impedir o alcance da norma ao propósito do legislador constituinte. Por isso mesmo, a vontade deste legislador e, conseqüentemente, o propósito da norma Constitucional, não podem ser atingidos por uma simples leitura literal de suas disposições. É necessária uma leitura ampla que enxergue a finalidade da norma que, sem sombra de dúvidas, é dos mais nobres fins – embora os indivíduos (aqui, os gestores públicos), na ânsia desenfreada de arrecadar, tentem, de várias formas, restringir o gozo da imunidade.

A imunidade das entidades sem fins lucrativos não pode – nem deve – ficar restrita aos impostos. A imunidade deverá ser sempre entendida e aceita como um direito abrangente, para que tenha efetividade e alcance sua finalidade constitucional.

Só haverá imunidade quando, de fato, houver um legislador constituinte coibindo a hipótese de incidência do imposto. As imunidades previstas na atual Constituição não estão restritas àquelas dispostas no Título VI, Capítulo I, Seção II da Carta Magna – Das Limitações ao Poder de Tributar –, mas, sim, em todo o texto constitucional. Em nossa Constituição há imunidade com relação a impostos, taxas e contribuições; até porque qualquer espécie de tributo, quando tratado dentro do texto Constitucional, é imunidade! Imunidade esta que é ampla e irrestrita a quem dela tenha direito, desde que comprovados os requisitos da lei. No capítulo 7 apresentaremos esses requisitos.

Este histórico é necessário para entender que a atual Constituição é, na verdade, uma evolução das Constituições anteriores. Embora alguns recebam essas informações como novidade e até surpresa, as atividades desenvolvidas pelas entidades sem fins lucrativos nas áreas de educação e assistência social já eram consideradas imunes nas Constituições anteriores, razão pela qual já deveria ser mais bem aplicada na prática. Além disso, o Estado também já deveria ter entendido que não pode tributar ou impor barreiras ao gozo da imunidade por parte das entidades de educação e assistência social.

Esta imunidade aplicada às entidades sem fins lucrativos, em especial de educação e assistência social, tem origem no reconhecimento por parte do Estado de que, sem a ajuda da sociedade, representada por essas instituições, não seria possível colocar em prática ações qualitativas e quantitativas nessas áreas (educação e assistência social).

---

A imunidade das entidades sem fins lucrativos não pode – nem deve – ficar restrita aos impostos. A imunidade deverá ser sempre entendida e aceita como um direito abrangente, para que tenha efetividade e alcance sua finalidade constitucional.

---

---

Por isso, pode-se afirmar não ser um favor concedido às entidades, pelo Estado, o direito à imunidade, mas, sim, um meio de reconhecer que estas exercem atividade do próprio Estado – em substituição a um Estado falido, e não em seu apoio.

---

Então, a redação atual foi uma clara evolução dos textos anteriores. Muito se deu em virtude do elevado nível de pobreza da população brasileira à época da elaboração da atual Constituição da República. E por esta razão, mais uma vez, o Estado reconheceu a necessidade de atrair particulares para a atuação nas áreas de educação e assistência social. Por isto, a Constituição da República concede o benefício da imunidade, com o claro propósito de atrair as entidades sem fins lucrativos para a execução de políticas públicas nas áreas de educação, saúde e assistência social.

Por isso, pode-se afirmar não ser um favor concedido às entidades, pelo Estado, o direito à imunidade, mas, sim, um meio de reconhecer que estas exercem atividade do próprio Estado – em substituição a um Estado falido, e não em seu apoio. Afinal, se olharmos os números das atividades sociais desenvolvidas em nosso país, especialmente na área de assistência social, veremos que uma parcela considerável é desenvolvida pelas entidades do Terceiro Setor.

Após este importante apanhado da evolução da imunidade das entidades sem fins lucrativos ao longo dos anos, conforme resumo apresentado no quadro seguinte, será possível debruçar sobre outros temas importantes, conforme abordagem dos próximos capítulos.



#### **VOCÊ SABIA QUE...**

As entidades não devem, na verdade, pagar qualquer imposto. Somente assim teremos, de fato, atingido o propósito da norma constitucional, pois dessa forma as entidades poderão aplicar, na prática, todos os seus recursos apenas nas suas finalidades estatutárias.