**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE**

**FACULDADE DE DIREITO**

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**UFF**

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Ciências Jurídicas.

Orientador: Professor Doutor Gustavo Sampaio Telles Ferreira

Niterói

2013

FELIPE KERTESZ RENAULT PINTO

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Ciências Jurídicas.

Aprovada em março de 2013.

**BANCA EXAMINADORA**:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Prof. Dr. Gustavo Sampaio Telles Ferreira – Orientador

Universidade Federal Fluminense

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Prof. Dr. Marco Antonio Ferreira Macedo

Universidade Federal Fluminense

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Niterói - 2013

À vida, obra mais primorosa de Deus, que nos proporciona o prazer da evolução na medida da nossa vontade.

AGRADECIMENTOS

Indubitavelmente, às mulheres responsáveis pela minha formação e por cada vitória que alcancei: Nicole, minha amada mãe, maior guerreira das minhas lutas; Magda, avó em forma de anjo, minha companheira de todo dia, meu esteio, minha referência de cuidado e afeto; Julia, minha irmã, meu norte intelectual e, tal como um jardim que precisa de cuidado, dela sempre cuidarei.

Ao meu orientador, exemplo de docente e amigo, Professor Doutor Gustavo Sampaio Telles Ferreira, por acreditar, desde a graduação, na minha capacidade de contribuir, de alguma forma, para o direito. Pela brilhante orientação e sábios conselhos.

Ao Professor Doutor Marco Antonio Macedo, pelos inesquecíveis ensinamentos na seara constitucional financeira e tributária, seara que escolhi para dedicar a minha vida intelectual e profissional.

Ao Professor Doutor Eduardo Manuel Val, por nos ensinar, com entusiasmo e paixão, como ensinar.

Ao Professor Doutor Rogério Dultra dos Santos, pela inegável dedicação ao PPGDC e ao êxito dos discentes.

Ao Professor Doutor Gustavo da Gama Vital de Oliveira, que me concedeu a honra de cursar sua disciplina no Programa de Pós Graduação da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, e me presenteou com conhecimento, ampliação de horizontes e textos de apoio para conclusão desta dissertação.

A todos os professores do PPGDC, pelas lições eternas e transformadoras. Por terem o dom de transformar alunos em mestres.

Aos funcionários do PPGDC, em especial à Ana Paula e Cláudio, por vibrarem com cada vitória do recém-criado Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade Federal Fluminense.

Aos que iniciaram o semestre letivo de 2011 como colegas da primeira turma de pós-graduação em direito constitucional da Universidade Federal Fluminense e terminam como amigos, cúmplices nos esforços, superações e evoluções acadêmicas que nos levam à condição de mestres em direito: Eduardo, Daniel, Valter, Lívia, Raquel, Jeane, Alessandra, Ilana, Henrique, Deivisom, Adriano, Taisa, Juliana, Tatiana, Carlos Victor, Malê e André.

Ao amigo Luiz Antonio, por todos os sábios conselhos ao longo do curso e de toda a nossa amizade.

Ao meu amigo e incentivador Siddharta, a quem sempre serei grato por me oportunizar à mágica de dar aula.

À Nathália, que transbordou em meu coração o amor sublime e me trouxe a convicção de ter contribuído para um mundo melhor.

E, por fim, à Renata, que ficou do meu lado durante o mestrado, compreendendo e apoiando a cada renúncia, a cada final de semana sem sair de casa, a cada feriado em frente ao computador e em meio às pilhas de livros. Que acreditou que todo o esforço se traduziria em aprimoramento intelectual, e, portanto, far-me-ia uma pessoa melhor.

**RESUMO**

A imunidade tributária, inserida na Constituição Federal de 1988 na Seção II – Das Limitações ao Poder de Tributar – representa a *mens legis* do Constituinte originário no que tange à não incidência constitucionalmente qualificada para proteção de determinadas pessoas ou coisas, visando à guarda das suas liberdades, ao tempo que preservando a sua integridade econômica, na medida em que reconhecida a ausência da sua capacidade contributiva. Fundamental a preservação do Estado Democrático de Direito, em especial contemporâneo, Estado Fiscal Social-Democrático, no qual prevalecem, desde a virada kantiana na década de 70, os princípios garantidores da justiça, igualdade e legalidade, de forma a legitimar o Estado e o ordenamento jurídico. O presente trabalho, então, investiga a previsão constitucional de limitação ao poder de tributar como elemento fundamental a comutatividade do contrato social, sua efetividade como garantia dos direitos fundamentais, comportamento do poder legislativo e interpretação do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, com espeque nas Instituições de Educação, equiparadas a aquelas, em especial frente às disposições impostas pelo legislador infraconstitucional e a ausência de parametrização dos requisitos .

**Palavras-Chaves**: Tributário; Constituição; Imunidade; Requisitos; Comutatividade.

**ABSTRACT**

The immunity tax, inserted in the Federal Constitution of 1988 in Section II - Of the Limitations to the Power To tax - represents *mens legis* of the originary Constituent in what it refers to the constitutionally qualified not-incidence for protection of determined people or things, aiming at to the guard of its freedoms, to the time that preserving its economic integrity, in the recognized measure where its tax-paying ability. Basic the preservation of the Democratic State of Right, in special contemporary, Social democratic Fiscal State, in which they prevail, since the Kant’s turn in the decade of 70, the warranting principles of justice, equality and legality, of form to legitimize to the State and the legal system. The present work, then, investigates the constitutional forecast of limitation to the power as basic element the commutative of the social contract, its effectiveness as a pledge of the basic rights, behavior of the legislative and interpretation of the Supreme Federal Court concerning the substance, in special front to the requisite taxes for the infraconstitutional legislator.

**Key Words**: Taxes; Constitucional; Immunity; Requisites; Commutative;

**ABREVIATURAS, SIGLAS, SÍMBOLOS E EXPRESSÕES**

ADCT Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. Artigo

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CEAS Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

CF Constituição Federal

CONFAZ Conselho Nacional de Política Fazendária

Coord. Coordenador

Coords. Coordenadores

CRFB Constituição da República Federativa do Brasil

EC Emenda Constitucional

Ed. Editor

ICMS Imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação

*Id. Ibid.* Mesmo autor, mesma obra

IE Imposto sobre Exportação

II Imposto sobre Importação

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

nº Número

org. Organizador

orgs. Organizadores

*Op. Cit.* Obra citada

pp. Páginas

§ Parágrafo

§§ Parágrafos

RDT Revista de Direito Tributário

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

TRF Tribunal Regional Federal

**SUMÁRIO**

**1) INTRODUÇÃO 12**

**2) CONSTITUIÇÃO: DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO CONTEMPORÂNEO. A NORMATIZAÇÃO SUPERIOR DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS 14**

**2.1)** Liberalismo e Estado Fiscal – laissez faire e o livre manejo dos fatores da produção **14**

**2.2)** Questão Social, o malogro da tutela individual e o advento do Welfare State. Estado Social de Direito e intervencionismo estatal. O modelo socialista, a oposição liberal e o New Deal como doutrina de Salvaguarda **19**

**2.3)** A superação de uma conjuntura. Positivismo-jurídico,constitucionalismo-normativista, o juspublicismo pós-positivista e a elevação normativa dos princípios **25**

**3) DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O REGIME DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS 37**

**3.1)** BreveAnálise histórica das Previsões Tributárias nas Cartas Políticas brasileiras*............................................................................................................................***37**

3.1.1 - Constituição Federal (Outorgada) de 1824.....................................................................**38**

3.1.2 - Constituição Federal (Republicana) de 1891...................................................................**39**

3.1.3 - Constituição Federal de 1934.........................................................................................**40**

3.1.4 - Constituição Federal de 1937.........................................................................................**42**

3.1.5 - Constituição Federal de 1946.........................................................................................**43**

3.1.6 - Constituição Federal de 1967/69.....................................................................................**45**

**3.2)** A conformação do Direito Constitucional Tributário brasileiro na Carta de 1988.....**47**

**3.3)** As imunidades tributárias e a transferência estatal de encargos prestacionais............**51**

3.3.1 - Conceito de Imunidade Tributária..............................................................................**53**

3.3.2 - Classificação das Imunidades no Sistema Tributário Brasileiro....................................**55**

3.3.3 - Imunidade irrestrita e imunidade condicionada: o chamamento à providência legislativa infraconstitucional...............................................................................................................**57**

3.3.4 - As Imunidades Tributárias na Constituição Federal de 1988....................................**60**

Imunidade Recíproca (Art. 150, VI, “a”)...............................................................**61**

Templos de qualquer culto (Art. 150, VI, “b”).......................................................**64**

Partidos Políticos e suas Fundações (Art. 150, VI, “c”, CF)....................................**67**

Sindicato dos Trabalhadores (Art. 150, VI, “c”, CF)...............................................**68**

Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (Art. 150, VI, “d”,CF)...............................................................................................................**69**

Das Instituições de Educação e a Imunidade das Contribuições (Artigos 150, VI, “c”; e 195, §7º, da Constituição Federal)......................................................................**74**

Das imunidades específicas...............................................................................**74**

**4) O TRATAMENTO DAS INTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. O RELEVO DAS ENTIDADES NA CONSECUÇÃO DOS SERVIÇOS ELEMENTARES À CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS. 75**

**4.1)** As instituições filantrópicas na ordem constitucional brasileira: escorçohistórico e posicionamento hodierno **75**

**4.2)** Educação e Assistência Social: da promessa estatal à injusta constrição. O papel dos órgãos de fiscalização e controle na frustração da promessa constitucional. A quebra de comutatividade. **90**

**4.3)** O posicionamento dos Tribunais na tutela dos interesses: pela reedificação do postulado da presunção de boa-fé **99**

**5) CONCLUSÃO 115**

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 119**