

EDVAIR BOGIANI JUNIOR

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL EM
RAZÃO DA VEDAÇÃO AO “BIS IN IDEM”**

FACULDADE DE DIREITO - PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA SÃO PAULO
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE
São Paulo
2010

EDVAIR BOGIANI JUNIOR

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL EM
RAZÃO DA VEDAÇÃO AO “BIS IN IDEM”**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão de curso no Programa de Especialização em Direito Tributário da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, visando à obtenção de título de especialista.

FACULDADE DE DIREITO - PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA SÃO PAULO
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE
São Paulo
2010

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me propiciar condições educacionais e financeiras para concluir este curso.

Agradeço também aos meus pais, exemplos de retidão que, com muito amor, sempre me orientaram no caminho do bem.

Por fim, agradeço a minha namorada, Jackeline, pela compreensão ante as ausências noturnas em razão das aulas do curso e pela prontidão em sempre me auxiliar nos momentos necessários.

SUMÁRIO

I - INTRODUÇÃO.....	4
II - TERCEIRO SETOR.....	7
III - ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE INTERESSE PÚBLICO.....	9
IV - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	11
V - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	15
VI - IMUNIDADE OU EXCLUSÃO DE QUALQUER IMPOSTO.....	20
VI.1. O imposto como captação de riqueza e o alcance da proibição que o poder constituinte estatuiu, para que nenhum imposto, direto ou indireto, possa ser criado sobre o patrimônio, as rendas e os serviços das instituições de assistência social.	20
VI.2. A Sensibilidade e a Solidariedade do Ser Humano. O Senso Comum do Direito e a Intuição do Homem. A Ciência e a Consciência da Arte de Tributar.	25
VI.3. A compra de matéria prima para integrar o patrimônio da entidade assistencial e produzir produtos para venda e obter resultados destinados ao custeio da assistência social. Operações de compra e venda imunes do ICMS.	28
VII - CONCLUSÃO.....	34
Bibliografia.....	37

I - INTRODUÇÃO

Desde o seu surgimento, a estrutura e as funções do Estado passaram por diversas modificações. Ao tratar das suas funções mínimas, Norberto Bobbio enumerou três delas: a função de resolver conflitos; a de valer-se pela força para resolvê-los, e a de impor tributos¹.

Do Estado Absolutista, caracterizado pela centralização do poder em torno do soberano; pela exploração privada do patrimônio do monarca como fonte primordial de recursos; pela precária e secundária atividade tributária e pela existência de uma fiscalidade periférica, exercida pela igreja e pela nobreza, passamos para o Estado de Direito, implicando na limitação do poder político do soberano; na participação popular no exercício do poder e na centralização da atividade tributária, o que ensejou a submissão de todos ao império da lei; a divisão de poderes e a garantia dos direitos individuais.

Conjuntamente com este e por causa deste, surge o Estado Fiscal, cuja principal característica é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.

Por fim, surgiu o Estado Social, caracterizado pelo intervencionismo estatal na ordem econômica e social, como instrumento do bem-estar comum através do desenvolvimento nacional e da adoção de um sistema justo de distribuição de riquezas.

¹ BOBBIO, 1999, pp. 178

Contudo, a crise fiscal, a crise no modo de intervenção e no modelo burocrático levou o Estado a uma reconstrução que consiste em reorganização administrativa e fiscal, com equilíbrio entre as funções exercidas e a receita gerada por seu sistema tributário.

Assim, a partir de uma reforma na estrutura do Estado Social, ele deixou de executar através de seu próprio aparato numerosas atividades econômicas e sociais, e passou a fomentar a prestação de atividades de interesse social por entidades privadas.

Essa alteração de perfil do Estado fez com que se alterasse a forma de consecução de seus objetivos e gerou a necessidade de participação efetiva da sociedade civil na busca da realização destes objetivos.

Tornou-se, portanto, imprescindível a participação da sociedade civil organizada no desempenho de atividades de interesse social, através do pleno desenvolvimento das entidades do terceiro setor, e, em face da parca tradição na atuação dessas entidades, tornou-se especialmente relevante a atuação estatal tendente a incentivar e fomentar tais iniciativas.

É a realização, portanto, do Estado Democrático de Direito, o qual consubstancia a síntese entre o Estado Liberal de Direito e o Estado Social de Direito; um Estado que tem como objetivo e função primordial garantir a dignidade de seus cidadãos de maneira concreta e eficiente.

Nesse contexto é que aparece de forma muito contundente na mentalidade pós-moderna o chamado terceiro setor (setor público não estatal). A importância da participação de todos no processo de qualificação do bem estar torna-se um novo consenso. E nesse processo o Estado torna-se protagonista, devido à carência de uma tradição solidarista espontânea na cultura de vários países em desenvolvimento e notadamente no Brasil.

Diante deste cenário, aparece nosso trabalho, a fim de apresentar a concessão de subsídios tributários que devem ser fornecidos pelo Estado ao setor público não-estatal, visando fomentá-los no auxílio da atividade pública de assistência social.

II - TERCEIRO SETOR

A redefinição das funções do Estado e dos meios de alcançar seus objetivos implica, como vimos, a redefinição das funções da sociedade. Nesse cenário surgiu a expressão terceiro setor.

Essa expressão tem sido utilizada genericamente para se referir às organizações formadas pela sociedade civil, cujo objetivo não é a busca pelo lucro, mas a satisfação de interesse público. Situa-se ao lado do primeiro setor, ocupado pelo Estado, e do segundo setor, do qual fazem parte as entidades privadas com finalidade lucrativa.

Apesar da expressão não ter reconhecimento jurídico, está amplamente difundida, sendo definida por Rubens Fernandes como “organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às praticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.”²

A legislação pátria não utiliza referida expressão, tratando-as como entidades sem fins lucrativos. De qualquer modo, como apenas possuem relevância jurídica os entes aptos a exercer direitos e contrair obrigações, devem ter personalidade jurídica, devidamente formalizada e dispor em seus estatutos acerca da vedação de distribuição de lucro entre os membros da entidade. Além disso, nem todas as entidades sem fins lucrativos podem ser consideradas como ente do terceiro setor. Isto porque existem entidades que, em que pese não haver distribuição de lucro, dedicam suas atividades em benefício de seus próprios membros

² FERNANDES, 2000, pp. 27.

(como entidades de cunho associativo, com fins coletivos privados), sendo consideradas daquele setor somente as que visam favorecer indivíduos externos a seus quadros sociais.

Importa ressaltar que o universo do terceiro setor envolve entidades que praticam atividades de cunho social ou benefício público de duas maneiras: (i) entidade de defesa e construção de novos direitos e (ii) entidades prestadoras de serviços de interesse público. Nosso escopo neste trabalho se resume a estas.

III - ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE INTERESSE PÚBLICO

Trata-se de entidades que prestam serviços públicos sociais em colaboração ao Estado. Tais entidades foram denominadas, no Plano de Reforma do Estado Brasileiro, de setor público não-estatal que, segundo este Plano, é constituído por organizações sem fins lucrativos, que não são propriedades de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro estas entidades podem ser incluídas entre as chamadas entidades paraestatais, no sentido de que essa expressão é empregada por Celso Antonio Bandeira de Mello³, ou seja, para abranger pessoas privadas que colaboram com o Estado, desempenhando atividade não lucrativa e as quais o Poder Público dispensa especial proteção, colocando a serviço delas manifestações de seu poder de império, como o tributário; trata-se de pessoas privadas que exercem função pública típica (embora não exclusiva do Estado), como as de amparo aos hipossuficientes, de assistência social, de formação profissional.

Exatamente por atuarem ao lado do Estado, recebem a denominação de entidades paraestatais; nessa expressão podem ser incluídas todas as entidades integrantes do chamado terceiro setor.

Toda essa análise visa a conduzir e proporcionar uma leitura clara, precisa e crítica acerca dos incentivos que o Estado oferece às entidades do terceiro setor. Isto porque a legislação em vigor está desatualizada; defasada em relação à realidade. A alteração da realidade, com a crescente importância da atuação das entidades do terceiro setor que

³ Mello, 1999, pp. 399.

colaboram com o público e a conseqüente necessidade de apoio do Estado a tais entidades não foi acompanhada pela evolução legislativa.

Assim, o conhecimento deste contexto no qual se insere o Estado em seu atual estágio de desenvolvimento, bem como de suas funções e do papel que desenvolvem as entidades do terceiro setor é pressuposto indispensável para se fazer qualquer leitura do regime jurídico tributário das entidades sem fins lucrativos, e em especial das imunidades tributárias das entidades de educação e de assistência social.

Nesse sentido, o Estado deve facilitar, impulsionar e orientar a ação destes entes, sem, contudo, substituí-los e, como importante mecanismo para isso, o Estado deverá realizar esta missão por intermédio de fomento tributário, em especial através da imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, conforme adiante se verá.

IV - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Verificado o perfil institucional do Estado brasileiro, em especial no que se refere à participação da sociedade civil na prestação de serviços de interesse público, podemos nos dedicar a análise das normas constitucionais que definem as possibilidades e limites da atividade tributária do Estado.

Desde já esclarecemos que a imunidade decorre da qualificação expressa de determinados fatos, pessoas e bens, os quais não se enquadram no âmbito da competência tributária outorgada pela Constituição.

Imunidade indica liberação de um *mínus* ou encargos, dispensa de ônus. Quem não está sujeito a *mínus* tem imunidade. Assim, é o privilégio concedido a alguém de não ser obrigada a determinados encargos ou ônus.

As imunidades tributárias destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, assim, garantias de ordem instrumental a proteger a liberdade de culto, a liberdade de expressão intelectual, da liberdade de informação, etc.

Podem ser imunidades subjetivas, as quais são estabelecidas em razão de certas pessoas, como a que figura no presente caso, ou objetivas, as quais se relacionam a determinada matéria tributável.

Em razão destas características, concordamos com Paulo Bonavides,⁴ que a Constituição é um instrumento de delimitação e organização do poder.

Esta idéia é complementada pela lição do mestre José Souto Maior Borges, que leciona “integrar o direito constitucional tributário o conjunto de preceitos estabelecidos na

⁴BONAVIDES, 2003, pp. 80.

Constituição, que distribuem a competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno e disciplinam o exercício do poder de tributar.”⁵

Daí decorre nosso entendimento no sentido de haver dois grupos de normas constitucionais com tal função: (i) os princípios constitucionais e (ii) as normas de competência tributária.

Nesses termos, considerando as características que a moderna doutrina atribui aos princípios jurídicos – hierarquia superior, forte carga axiológica, generalidade etc. – em oposição às características das regras, podemos concluir que os princípios jurídicos também colaboram na delimitação do poder tributário do Estado.

Neste sentido, dispõe Celso Ribeiro Bastos que “de um prisma muito amplo, os referidos princípios constituem limites ao poder tributante. No entanto, têm eles algumas marcas que os distinguem das vedações propriamente ditas. Os princípios têm um caráter genérico, amplo, que se volta mais a fixar parâmetros para a instituição e cobrança dos demais tributos. Já as vedações consagram autênticas imunidades, o que significa dizer que subtraem atos, pessoas ou coisas à força tributante do Estado.”⁶

Considerando as características acima citadas dos princípios, sua fluência na delimitação do poder tributário do Estado ocorre não apenas diretamente sobre o legislador infraconstitucional que cria a norma jurídica de imposição tributária, pois o princípio pode ser concretizado pela imunidade tributária, a qual atinge situações, fatos e pessoas especificamente definidas, em relação aos quais fica vedada a atividade tributária do Estado.

Por outro lado, alguns princípios podem servir como fundamento para a própria atividade tributária do Estado. Nestes termos, leciona Misabel Abreu Machado:

⁵BORGES, 2001, pp. 23.

⁶BASTOS, 1998, pp. 131.

“A rigor, os princípios, como mandamentos nucleares, como conceitos básicos ou alicerces do sistema jurídico, tanto inspiram as normas atributivas de poder, como aquelas imunitórias. Ora explicam o sentido e a função de uma imunidade, ora a distribuição do poder entre os entes federados, ora são requisitos ou critérios de validade formal ou material, para a criação de normas jurídico-tributárias. Compreendê-los é condição inafastável para a interpretação de qualquer regra.”⁷

Assim, entendemos lícito afirmar que a imunidade tributária, como fenômeno jurídico, encontra fundamento no princípio da supremacia da Constituição Federal e no princípio da legalidade, e que cada uma das espécies de imunidade tributária concretiza determinados princípios constitucionais.

Feitas essas considerações, adentrando às normas de competência tributaria, insta consignar o movimento doutrinário em direção ao reconhecimento de que a imunidade atinge todas as espécies de tributos.

Alguns autores, como Bernardo Ribeiro de Moraes, efetivamente defendem a existência exclusiva da imunidade tributária referente a impostos (hipótese do artigo 150, VI)⁸. De outro lado, entendemos que, além das hipóteses previstas no artigo citado, existem diversas outras previsões de imunidade no Texto Constitucional.

Deste modo, as imunidades tributárias podem ser específicas ou genéricas, como aquelas arroladas nos artigos 5º, LXXXIV, a e b; LXXIII e art. 153, §3º, III, todos da CF e as imunidades conferidas às contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, prevista pelo §7º do art. 195 da CF, que atendam às exigências estabelecidas em lei.

⁷ MACHADO, 1998, pp. 81.

⁸ MORAES, 1998, pp. 34.

Enfim, podemos relacionar os dispositivos que prevêm as hipóteses de imunidade objeto de nosso estudo, o art. 150, VI, “c”, da CF que assim dispõe:

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;

Esses são, portanto, os dispositivos constitucionais que prevêm hipóteses de imunidade tributária. Tais enunciados integram a norma de competência tributária, delimitando-a expressamente através da qualificação de determinado fato, pessoa ou bem em relação aos quais é vedado ao legislador exercer o poder tributário.

Ultrapassados tais pontos, podemos deitar nossa atenção às hipóteses de imunidade referentes às instituições de educação e de assistência social.

V - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Como vimos, as entidades de educação e de assistência social desenvolvem serviços de interesse público, determinados de serviços sociais e que tais serviços são instrumentos indispensáveis, através dos quais a sociedade civil organizada participa da consecução dos objetivos do Estado Democrático de Direito.

A partir dessa conclusão inicial, verificamos a necessidade do Estado fomentar tais atividades, aparecendo como importante mecanismo para isso as imunidades tributárias. Assim, podemos consignar que a imunidade ora estudada visa a incentivar a atividade educacional (imunidade de instituições de educação) e a fomentar a saúde e a assistência social (imunidade das instituições de assistência social), afinal, tais atividades consistem em serviços que o Estado tem o dever de prestar à população – seja através de sua própria estrutura, seja através de entidades privadas.

Em razão disso, a Constituição de 1988 demonstra de maneira clara que a educação e a assistência social são deveres do Estado e serão prestadas com a colaboração da sociedade. No entanto, diferentemente das Constituições anteriores, estabeleceu contornos a delimitar a imunidade a impostos das entidades sem fins lucrativos, em especial no que se refere à previsão constitucional de que a imunidade atinge apenas os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as atividades das entidades imunes.

Nesse passo, cumpre ressaltar que a imunidade a que se refere o art. 150, VI, c, da CF abrange apenas os impostos e não as demais espécies tributárias, apesar de entendimentos em sentido contrário, como o do Prof^o Paulo de Barros Carvalho que afirma que “a proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. (...) Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a

Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhece pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exigir a falsidade da proposição descritiva”⁹.

Dessa forma, apesar do respeitável posicionamento citado, prevalece o entendimento de que o artigo estudado estabelece imunidade somente para os impostos e não para demais espécies tributárias.

Desde a Constituição de 1946, constava expressamente que seriam imunes as entidades de educação e de assistência social desde que suas rendas fossem aplicadas integralmente no país para os respectivos fins. Após, tal requisito foi retirado da Carta magna e inserida a cláusula atendidos os requisitos da lei.

Deste modo, o requisito original passou a ser exigido pelo CTN, no inciso II, do artigo 14.

A ausência do intuito lucrativo traduz-se na não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, quanto no emprego dos recursos, porventura auferidos, na consecução de suas finalidades.

Sobre este propósito, assim se manifesta Hugo de Brito Machado:

“Instituição sem fins lucrativos é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes. A instituição pode, e deve, lucrar. Lucrar para aumentar seu patrimônio e assim prestar serviços cada vez a maior número de pessoas, e cada vez de melhor qualidade. O que não pode é distribuir lucros. Tem de investir os que obtiver na execução de seus objetivos.”¹⁰

⁹ CARVALHO, 1991, pp. 113-114.

¹⁰ MACHADO, 1998, pp. 88-89.

Isto porque não existe instituição que possa sobreviver sem receber remuneração nenhuma pelos serviços que presta à população em geral. É possível instituição de assistência social que não cobre remuneração pelos serviços que presta, se mantida por empresas, mas estas querem ter, e é justo que tenham, o poder de decidir a quem serão prestados serviços. Afinal, nem mesmo o Estado presta de graça os serviços, pois tem a seu favor o poder de tributar, e assim obtém as receitas de que necessita para cumprir seus objetivos.

Deste modo, pode se considerar sem fins lucrativos a entidade que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais.

Seguindo nossa análise da Constituição Federal, percebe-se que no Título VIII, “Da Ordem Social”, a assistência social passou a figurar como componente da categoria seguridade social, apartada da saúde e da previdência social.

Assim, o conceito constitucional de assistência social pode ser vislumbrado pela análise de suas formas de expressão, conforme enumeradas no artigo 203 da CF:

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.

Podemos concluir, portanto, que qualquer das atividades elencadas no referido dispositivo se enquadram no conceito de assistência social, razão pela qual podem ser conceituadas como entes que, organizado sob as mais diversas formas, presta serviços em prol do cidadão, nos mais variados aspectos, buscando satisfazer suas necessidades básicas de alguma forma relacionadas com o elenco do artigo 203 da Constituição.

Praticando estas atividades, portanto, somado ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei, como a não distribuição de lucros e a aplicação do valor auferido em sua manutenção, terá a entidade de assistência social, direito à imunidade constitucionalmente prevista.

De forma similar, dispõe o artigo 14, do Código tributário Nacional, ao regular as limitações da Competência Tributária:

“Art. 14, CTN. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º (150, VI, c da CF) é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no §1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Passemos, assim, a analisar, especificamente, a impossibilidade de imposição tributária sobre estes entes quando atendidos os requisitos acima elencados.

VI - IMUNIDADE OU EXCLUSÃO DE QUALQUER IMPOSTO

VI.1. O imposto como captação de riqueza e o alcance da proibição que o poder constituinte estatuiu, para que nenhum imposto, direto ou indireto, possa ser criado sobre o patrimônio, as rendas e os serviços das instituições de assistência social.

É elementarmente sabido que dentre as espécies dos tributos, que são os impostos, as taxas e as contribuições, o imposto é o mais oneroso para o contribuinte e desvinculado de qualquer contraprestação individualizável por parte do Estado. Esta conceituação está mesmo contida na própria qualificação normativa do Código Tributário Nacional, o qual reza:

Art. 16. O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Enquanto a taxa é contraprestacional; a contribuição de melhoria indenizatória de custos e as contribuições parafiscais são custeios de prestações, o imposto fiscal ou arrecadatório é apenas captação de riqueza na razão da capacidade econômica do contribuinte.

O imposto é mais oneroso do que a própria desapropriação, porque esta, embora implique na perda da propriedade, o expropriado é repostado em seu patrimônio pela indenização ou justo preço.

Assim sendo, isto é, sendo o imposto uma sangria no patrimônio, nas rendas e nos resultados dos serviços dos jurisdicionados, na razão da proporção de sua capacidade econômica-contributiva, não seria possível que o Estado, de um lado reconhecesse e desse conformação jurídica e mesmo exortasse o advento de “instituições de assistência social” sob as condições onerosas de entregarem, antes de qualquer imposição, todo o seu patrimônio,

renda e serviços a título de imposto *in natura* e *in labore*, ainda pudesse exigir-lhes, além desses 100%, mais ainda, e como *bis in idem* ou confisco, impostos em dinheiro, de maneira direta ou eventualmente indireta, e mais todos os ônus das obrigações acessórias decorrentes de adiantamentos de impostos, autolançamentos e escrituração, guias de recolhimento etc.

Quaisquer exigência de impostos, quer economicamente chamados de diretos ou de indiretos, mais os ônus das respectivas obrigações acessórias e o risco das multas, moras, juros, correções monetárias e adicionais, seriam desfalque à assistência social.

Por tudo isso, e para impedir tais desfalques, o Constituinte, por meio de normas de suprema hierarquia vertical das leis, estatuiu, sem qualquer restrição a imposto direto ou indireto, literalmente a todos os legisladores das diferentes esferas políticas da Federação, a seguinte, absoluta e imperativa proibição:

Art. 150 . É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – Instituir imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda e os serviços... de instituições... de assistência social, observados os requisitos da lei;

Esta lei, com o caráter de lei infraconstitucional e de aplicação direta desses dispositivos constitucionais é o Código Tributário Nacional que, como já esclareceu com toda procedência o Ilustre Ministro Moreira Alves, nem a lei complementar poderia discriminar ou restringir quais impostos estariam ou não dentro dessa imunidade, pois a Constituição não fez nenhuma distinção entre os impostos diretos ou indiretos (RT 533/241). Seria inconstitucional se fizesse tais restrições. À lei complementar coube estabelecer, como estabeleceu, apenas e tão somente, os requisitos a serem observados, nos seguintes termos:

“Art. 14, CTN. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º (150, VI, c da CF) é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Portanto, sem sombra de dúvida, nem a Constituição, nem a Lei complementar permitiram, como não permitem, que o legislador faça, ou possa fazer, qualquer discriminação entre imposto direto ou indireto para efeito de fraudar ou limitar a imunidade como categoria constitucional que é, contra quaisquer impostos.

A classificação teórica entre impostos diretos e indiretos não é, nem constitui nenhuma qualificação jurídico-normativa e muito menos constitucional de impostos, para que pudesse ser oponível à qualificação constitucional normativa dessas instituições, dos impostos ou do conteúdo e alcance da incindível e integral imunidade contra qualquer imposto.

Observe-se ainda, e desde logo, que a cláusula do texto constitucional estatui a imunidade subjetiva para essas instituições e, para incluir nessa imunidade todo e qualquer imposto, estatui, de modo objetivo e exaustivo:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Instituir imposto sobre:

O patrimônio, a renda e os serviços... de instituições de assistência social...

Portanto, nenhum imposto, dos constantes de toda a cédula da especificação constitucional dos impostos existentes no Brasil, quer de qualquer outro imposto que venha a ser instituído, jamais poderá incidir, ser lançado ou exigido de tais instituições porque, sendo o imposto captação de riqueza do patrimônio, da renda ou do resultado dos serviços, não pode sequer ser instituído sobre essas situações ou relações fáticas constitucionalmente juridicizadas como assistenciais e imunizadas.

Assim, por exemplo, nenhum imposto pode ser instituído, seja de que espécie for, sobre os bens móveis, imóveis ou direitos deles decorrentes enquanto permaneçam, entrem ou saiam desse patrimônio imune, quer por meio de venda, de compra, de doação, de dação em pagamento, de consignação, de comissão etc., de tal forma que esse patrimônio existente ou quaisquer mutações deste não são nem podem ser objeto de imposto, porque já estando ele integralmente afetado à manutenção da assistência social, está imunizado contra quaisquer impostos.

Com efeito, no acórdão publicado na RT 533, págs. 238 a 243, o notável humanista e professor titular da faculdade de direito da universidade de são Paulo, José Carlos Moreira Alves, deixou esclarecido e decidido, definitivamente do ponto de vista constitucional dessa imunidade, após profundas e irrespondíveis premissas demonstrativas da desnecessidade de leis concedendo ou regovando isenção, porque a vantagem é estatuída pela Constituição; é gozo de imunidade. Este voto vencedor do Relator Ministro Moreira Alves é do seguinte teor:

“Não há, pois, que aplicar critérios de classificação de imposto adotadas por lei inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão de imunidade.

*Nem se pretenda que a cláusula final – ‘observados os requisitos da lei’ – da letra “c” do n. III, do Art. 150, da CF, permita à legislação complementar ou ordinária estabelecer, direta ou indiretamente, **quais os impostos abarcados pela imunidade e quais os que estão fora de seu âmbito.***

Essa cláusula diz respeito não a isso, mas, apenas, aos requisitos que as instituições de educação e de assistência social devem preencher para que mereçam o beneplácito constitucional. Por isso mesmo, o art. 14 do CTN, ao se referir a tais requisitos, se limita a determiná-los em relação ao que deve observar a instituição para gozar da vantagem constitucional... Em face do exposto... dou provimento...”

Como já vimos, o pagamento de imposto não cria para o Estado nenhuma obrigação de prestação específica ao contribuinte, isto é, o Estado, ao exigí-lo com base ou fundamento em seu “jus imperi” somente capta sua participação na riqueza do particular segundo as regras da legalidade posta, quando, no caso, a legalidade “in civita posita”, a partir das literais disposições constitucionais proibiu, ou vedou-lhe, a própria faculdade de criação de impostos sobre tal instituição porque, antes dessa imposição ou participação, ela já afetou toda sua riqueza à manutenção e custeio daquelas obrigações prioritárias do próprio Estado, numa posição mais altruística do que a daquele que paga a dívida de terceiro, pois estes se sub-roga no direito do credor, enquanto a instituição de assistência social se satisfaz em só praticar os atos de utilidade pública, de benemerência ou de filantropia, auxiliando ao Estado e mitigando a carência de pobreza.

Se o Estado, dentro desse contexto pudesse dispor da mais onerosa espécie tributária que é o imposto, e pudesse qualificar tal instituição ainda como contribuinte de imposto (o que o texto constitucional proíbe), exigindo-lhe, além dos 100%, dinheiro à título

de imposto, estaria praticando escancarado confisco, com o que destruiria as existentes e impediria o advento de instituições de assistência social ao arrepio, tanto da Constituição, como da legislação complementar que conformam a Carta Magna do Povo e das instituições de assistência social.

VI.2. A Sensibilidade e a Solidariedade do Ser Humano. O Senso Comum do Direito e a Intuição do Homem. A Ciência e a Consciência da Arte de Tributar.

Qual o ser humano e, “a fortiori”, qual o jurista ou humanista que seria tão insciente e impedernido que pudesse admitir que o Estado se prevalecesse da sua potestade para legislar no campo impositivo e instituir, exigir ou retirar, à título de imposto e a desfalque do patrimônio, das rendas e dos serviços já afetados à assistência social para impedir, prejudicar ou desfalcocar a assistência social?

Não só pelo princípio da solidariedade, mas sobretudo da justiça social e da equanimidade, mas ainda pelo próprio senso comum do direito (“commom sense in law”), congênitos na intuição do ser inteligente ou humano, ou ainda, com maior razão ou reflexão, no saber e consciência dos que tenham elementares conhecimentos e experiência da arte de tributar, é obvio que “as instituições de assistência social”, como entidades sem fins lucrativos, ou melhor, com fins de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicas são e estão excluídas de quaisquer impostos porque, o imposto, é apenas captação de riqueza do patrimônio, das rendas ou dos serviços autônomos ou profissionais dos particulares, em proporção do índice da respectiva capacidade econômico-contributiva.

Tais instituições não são empreendimentos econômicos e não tem nenhuma capacidade contributiva porque previamente afetaram toda sua riqueza àqueles fins estatais

mais valiosos do que os impostos e, prioritariamente sub-rogação dos impostos. Além de tais entidades não terem a natureza nem a qualificação jurídica de empreendimentos privados ou lucrativos.

Ao reverso, a sua qualificação jurídica é de entidade de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicas, em razão da qual a própria Assembléia Constituinte, como representante do povo e dos cidadãos-contribuintes as declara, reconhece e constitucionalmente lhes outorga o “status dignitatis” de entidades imunes a quaisquer impostos.

As entidades assistenciais são e estão excluídas do alcance do próprio poder impositivo do Estado-Fisco e, portanto, da própria competência impositiva de quaisquer dos legisladores ordinários da Federação.

Ora, se por meio da juridicização do poder, estatui o Poder Constituinte, dentro do Direito Constitucional, a imunidade de tais instituições em relação a qualquer imposto, é porque reconhece serem tais entidades os únicos contribuintes que, voluntária e institucionalmente, antes de qualquer imposição, já contribuem com todo o seu patrimônio, as suas rendas e os seus serviços a título de imposto “in natura” e “in labore” ao Estado, que é tributário, precisamente para promover o bem estar da comunidade.

Mais ainda.

Tais instituições, além de fazerem antecipadamente toda essa doação de 100% ao Estado, submetem-se ainda a todas as condições onerosas e de controle estatal nos termos da Lei; e, ainda, oferecem ao donatário todo o trabalho de gerir, administrar e aplicar, por conta própria e ordem do Estado, todo esse acervo que doam aos fins sociais a que, institucional e estatutariamente se propõem.

Não há dúvidas que, em tese, ou teoricamente, o imposto se destina à cobertura das despesas gerais do Estado e quando o resultado dessa receita seja bem administrado e honestamente aplicado pode, e deve, em parte, atender à assistência social.

Entretanto, só no serviço burocrático de imposição, fiscalização e arrecadação dos impostos é notoriamente sabido que o Estado gasta a maior parte da própria arrecadação do imposto, porque, como ainda é sabido, a gestão estatal é a mais burocratizada, morosa e dispendiosa.

Como já vimos, se a entidade de assistência social já contribui com 100% de sua riqueza a título de imposto “in natura” e “in labore” e evita os gastos e até os desperdícios burocráticos do Estado, fazendo chegar, efetiva e diretamente, aos mais necessitados, a assistência social que custeia, é evidente que, instituir, impor e exigir direta ou indiretamente, qualquer imposto ou obrigações acessórias e onerosas do imposto em relação a tais instituições, não só constituiria confisco por excederem os 100% que já oferecem ao Tesouro, mas desfalque à assistência social.

Esta foi, e é, a valoração axiológica acima e excludente do imposto, que a Assembléia Constituinte, sábia e tradicionalmente incluiu nas Constituições da Federação, por meio de estatuições proibitivas no ápice da lei fundamental, excluindo o próprio poder impositivo dos legisladores ordinários, por meio da categoria jurídico-constitucional da imunidade dessas beneméritas instituições a quaisquer impostos, porque, antes da própria imposição elas já afetaram toda sua riqueza à assistência social, não subsistindo um centavo para ser captado.

VI.3. A compra de matéria prima para integrar o patrimônio da entidade assistencial e produzir produtos para venda e obter resultados destinados ao custeio da assistência social. Operações de compra e venda imunes do ICMS.

Vista a “ratio essendi” da absoluta proibição constitucional ou integral imunidade contra quaisquer impostos em relação às instituições de assistência social, vejamos se, por meio de normas inferiores ou mesmo por meio de considerações de ordem econômica circunstanciais ou eventuais, seria possível ser exigido das instituições de assistência social imunes, o imposto alcunhado de “indireto” e que, pela qualificação normativo-constitucional, não é indireto, porque incide diretamente sobre às “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”.

Nunca a instituição de assistência social precisou de qualquer isenção do ICMS por parte dos convênios ou de legislação de estado-membro, para não ser, como não é, sujeito passivo de qualquer imposto, seja a título de contribuinte, de responsável ou de substituto, porque a entidade assistencial sendo constitucionalmente imune, está situada fora do campo de qualquer incidência de imposto.

A isenção, como estatui o CTN, é apenas uma exclusão do crédito tributário, vale dizer, da obrigação de pagamento de imposto quando devido pelo contribuinte ou responsável, pois assim estatui o CTN:

Art. 175 – Excluem o crédito tributário:

I – a isenção

É óbvio que sendo a instituição de assistência social imune a impostos e, em relação a ela não podendo nenhum legislador ordinário sequer instituir imposto; não podendo existir o *prius* da incidência em relação a ela, não precisa lhe ser dada isenção da obrigação ou

credito como um *posterius*, simplesmente porque nem aquele, como este, jamais existiram ou existem.

A isenção que lhes é concedida não era sequer necessária porque constitucionalmente sempre esteve imune e é sabido que a imunidade é uma não incidência, assim qualificada pela Constituição Federal e no caso com o reforço de uma imperativa proibição constitucional aos próprios legisladores ordinários.

A única explicação que se pode entender da idéia e inclusão da isenção na legislação é a de que tem a função didática. Dirigia-se aos funcionários fiscais e aos contribuintes para lhes explicar que tais entidades de assistência social não deveriam, como não devem, ser obrigadas a contribuir com imposto em pecúnia. Além disso, que o Fisco reconhecia que tais entidades não podem ser contribuintes nem responsáveis por impostos em dinheiro, porque toda sua riqueza, antes de qualquer incidência, imposição ou captação estava, como continua, doada a título de imposto “in natura” e “in labore” ao próprio Estado.

Acontece, porém, que os Fiscos Estaduais, ignorando as disposições constitucionais proibitivas, não só passaram a exigir ICMS sobre as vendas das mercadorias do patrimônio destas entidades, como também criaram o regime do diferimento, exigindo, inconstitucional e exacerbadamente, dessas instituições imunes, não só o ICMS sobre a saída das mercadorias de seu patrimônio, mas, também, está cobrando dessa instituição o imposto incidente até sobre a fase ou fases anteriores, cujos contribuintes só poderiam ser os produtores-vendedores dessas operações.

Assim, por meio do chamado diferimento da incidência, requalificou, inconstitucionalmente, a instituição imune, para efeito de considerá-la, duas vezes, como sujeito passivo.

Primeiro ao pagar o ICMS incidente na fase ou fases anteriores, que seriam devidas pelos produtores ou intermediários, fornecedores ou vendedores, ou seja, como pretense sujeito passivo da obrigação principal como contribuinte responsável, enquadrando-a, inconstitucionalmente, no item II do art. 121 do CTN, sob a falsa imputação de substituto ou devedor de imposto devido por terceiro.

Em segundo momento e, ainda, ao arrepio da Constituição, o fisco estadual a subsumiu novamente ao mesmo art. 121 (agora item I) e, novamente como sujeito passivo, com as vestes impossíveis de contribuintes direto. Esta segunda inconstitucionalidade também é flagrante, pois é precisamente a relação pessoal e direta da instituição de assistência social com o fato ou situações que gera a concreção da imunidade subjetiva.

Como se vê, não só as Leis Estaduais nada revogam, como nada poderiam alterar em relação a imunidade, mas a legislação estadual afronta a proibição literal da Constituição Federal, fazendo incidir e exigindo o ICMS da instituição de assistência social, tanto a título de contribuinte, como a título de responsável.

Qual a única e improcedente alegação econômica para assim a lei estadual fraudar os textos constitucionais?

Como se vê das autuações com multas, correções monetárias, juros e adicionais, mais execução, nada mais do que a vaga e falsa classificação econômica (e não jurídica) de que esse imposto seria indireto; o que não tem nenhum fundamento legal ou jurídico, pois nem a Constituição nem a lei complementar ou qualquer lei do Sistema Tributário Nacional faz essa classificação *a priori*, dos impostos, em direto e indiretos.

A única referência que existe para efeito de restituição ou de repetição de indébito, e que nada tem a ver com a imunidade, é a do art. 166 do CTN em matéria, apenas e tão só de prova de quem, eventualmente e em razão de escrituração, comprove não ter

transferido o encargo financeiro de tributo, ou, a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, prove estar por este expressamente autorizado a receber a restituição.

A própria redação desse artigo demonstra, em nível de legislação orgânica, de diretrizes da tributação, que não só não existe classificação jurídica de impostos indiretos e diretos, mas que a transferência do ônus financeiro é eventual, casuística e dependente do mercado e da prova de escrituração.

Nenhuma vez o art. 166 do CTN se refere a tributo direto ou indireto, precisamente porque, normativamente, não existe essa classificação, a qual não tem nenhum valor científico e muito menos jurídico.

Assim como nenhuma procedência jurídica ou oponibilidade tem a falaciosa e não jurídica classificação “a priori” dos impostos em diretos ou indiretos, também não tem nenhuma juridicidade o interesseiro argumento de que uma entidade de assistência social, ao vender seus produtos ou prestar serviços estaria fazendo concorrência de mercado para as empresas lucrativas.

Com efeito, o lucro daquelas empresas se destinam aos seis titulares, ao passo que os resultados destas instituições se destinam exclusivamente à assistência social.

Logo, em primeiro lugar, ela não pode ser concorrente de empresas lucrativas porque, por maior respeito e direito a lucros que os titulares ou capitalistas daquelas possam ter, esta não é da mesma classe ou categoria.

Enquanto aquelas visam obter lucros para seus titulares, as instituições de assistência social se submetem aos requisitos da lei, dentre os quais de (art. 14 do CTN):

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seis objetivos institucionais;

Em segundo lugar, quando a Constituição no §3º do art. 170 estabelece que “A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas” não inclui aí as empresas das instituições de assistência social, precisamente porque nos termos dos arts. 4º e 11, §4º da Lei Complementar nº 4.320/64, os resultados da empresa pública não são receitas derivadas ou tributárias, mas receitas originárias, isto é, as participações ou dividendos são receita patrimonial e a receita de serviços industriais é receita industrial.

Nem a receita patrimonial nem a receita industrial são, como os impostos, destinados à cobertura das despesas gerais do Estado e muito menos ao custeio da assistência social.

Além disso, a empresa pública pode ter como capitalistas as empresas mistas que distribuem lucros e que, por sua vez, tem participação de particulares, isto é, pessoas físicas ou jurídicas particulares, capitalistas e que recebem lucros ou participações.

Sem dúvida, o Constituinte, sabiamente, não incluiu no regime tributário aplicável às empresas privadas as empresas das instituições de assistência social, precisamente porque a imunidade a quaisquer impostos foi integralmente assegurada a estas, cujos patrimônios, rendas e serviços já são constitucionalmente afetados e aplicados, exclusivamente, no custeio e manutenção da assistência social, como o mais autêntico imposto “in natura” e “in labore”, com a enorme vantagem de o Fisco não precisar gastar, grande parte, no lançamento e na arrecadação em dinheiro.

Explicada, assim, a “ratio essendi” da imunidade constitucional que eliminou a própria instituição do imposto pelos legisladores ordinários e também excluiu a própria

competência legislativa, como executiva, para exigí-los das entidades assistenciais, porque já entregam previamente 100% dos seus resultados ao Estado-Fisco enquanto nação.

VII - CONCLUSÃO

Por tudo isso, ao contrário de exigir impostos sobre tais instituições, o que seria uma barbariedade, porque tal retirada desfalcaria dos mais pobres e necessitados o alimento, o vestuário, o tratamento médico, a habitação e a educação; muitos países até concedem subvenções e incentivos a tais instituições.

A instituição de assistência social é o ápice e o exemplo da mais sagrada intencionalidade de mitigar as carências e os sofrimentos da pobreza.

Por isso mesmo é que o Constituinte brasileiro, com a ciência e a consciência de que na luta diária pela sobrevivência muitos são pobres, que as doenças, a invalidez, a infância desamparada e tantos outros problemas que tais graçam dentro da nação e, ainda que existam pessoas que fundam e podem fundar instituições de solidariedade humana, houve por bem proibir e vedar ao Fisco, quando impiedoso e insaciável “Leão”, instituir ou exigir qualquer imposto das instituições de assistência social, porque isto seria, mais do que barbarismo, canibalismo fiscal.

Se o Estado convoca e exorta por toda sua legislação as pessoas, cuja vontade ou última vontade, e dentro de sua capacidade econômica destina patrimônio, rendas e serviços a benefício humanitário do povo carente deste País e ele, por meio da impiedosa bocarra do arbitrário Leão pudesse devorar esse patrimônio, essas rendas e aniquilar esses serviços, esse Estado não seria, como não poderia ser, nem vir a ser, um Estado de Direito Democrático, mas um Estado-Fisco, um mero Leviatã ou Estado que, como advertia Nietzsche, poderá se transformar em um monstro desonesto, desleal, que tudo e a todos irá devorar.

Deste modo, autos de infração e procedimentos fiscais instaurados pelo Fisco pretendendo exigir impostos, multas, correção monetária, juros e demais adicionais são atos

nulos por infringirem as instituições literais e proibitivas da Constituição Federal, mas ainda são atos da maior exacerbação fiscal, tentando desfalcar as rendas, como onerar o patrimônio e diminuir a sua capacidade de prestação de serviços de assistência social, cujo valor e potencialidade econômica já foram e vão sendo integrados no próprio acervo do Tesouro do Estado e da nação, pois “ex vi legis” toda essa aplicação é exclusivamente feita no país.

Tais excessos ou desmandos do Fisco, ao invés da placitação que através executivos esse transfura, voraz e impiedoso Leão pretende, há de receber da cultura jurídica, da consciência e do mais acentrado amor ao Direito e à Justiça de nossos Magistrados, sem dúvida, a lição de sua total sucumbência e condenações, pois o Poder Judiciário, neste mesmo sentido já condenou tais violências, ilegalidades e inconstitucionalidades praticadas pelos excessos exacionais do fiscalismo.

Universalmente, os países ou Estados reconhecem não só a magnificência de tais instituições de assistência social, mas também sua total e prévia contribuição por meio de impostos “in natura” e “in labore”, além de que tais entidades são pela natureza das coisas inimponíveis ou seja, para efeito dos impostos suas atividades não tem base de cálculo, porque tais situações ou suportes fáticos restam como zero.

Basta lembrar que o próprio regulamento do Imposto de Renda no Brasil incentiva os contribuintes deste imposto a fazerem contribuições ou doações a tais entidades, concedendo-lhes isenção do próprio imposto de renda mediante abatimento da sua renda bruta na declaração.

Deste modo, qualquer imposição do Estado sobre estas instituições acarreta em um *bis in idem* inconstitucional e que deve ser combatido, tanto pela sociedade, quanto pelo Poder Judiciário, para que, assim, todas as pessoas, principalmente as mais necessitadas e

carentes, tenham direito a assistência social e a uma vida digna, como preceitua o Texto
Maior.

Bibliografia

- BOBBIO, Norberto. As ideologias e o Poder em Crise. 4 ed. Brasília: UNB, 1999.
- FERNANDES, Rubens César. O que é terceiro setor? In: IOSCHPE, E. B. (Org.). Terceiro Setor: Desenvolvimento Social Sustentável. 2 ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo, 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. Revista Do Direito Tributário, São Paulo, nº 62, pp. 76-98, 1993.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. Revista dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 34, p. 19-40, 1998.
- CARVALHO, PAULO DE BARROS. Curso de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva.1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998.
- MÂNICA, Fernando Borges. Terceiro Setor e Imunidade Tributária – teoria e prática, 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social ao Imposto de Renda (lei Federal 9.532/97). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) Imposto de Renda – Alterações Fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998.
- LEITE, Eduardo de Oliveira. A Monografia Jurídica. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade das Instituições sem fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 94, PP. 64-78, 2003.
- MODESTO, Paulo. Reforma Administrativa e Marco Legal das Organizações Sociais no Brasil. In: MEREGE, Luiz Carlos (Coord.) e BARBOSA, Maria Nazaré (Org.). 3º Setor – Reflexões Sobre o Marco Legal. Rio de Janeiro: FGV, 2001.
- FRANCO, Carlos de. A Reforma do Estado e o Terceiro Setor. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; WILHEIM, Jorge; SOLA, Lourdes (Org.). Sociedade e Estado em Transformação. São Paulo: UNESP;Brasília: ENAP, 1999.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Imunidade Tributária. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.
- DALLARI, Dalmo. Elementos da Teoria Geral do Estado, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COELHO, Simone de Castro Tavares. Terceiro Setor: um Estudo Comparado entre o Brasil e os Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: SENAC São Paulo, 2002.
- CUENCA, Carlos; FALCÃO, Joaquim. Diretrizes para a Nova Legislação do Terceiro Setor. In: CUENCA, Carlos; FALCÃO, Joaquim (Org.). Mudança Social e reforma Legal: Estudos para uma nova Legislação do Terceiro Setor. Brasília: Conselho de Comunidade Solidária: UNESCO: BID: FBB, 1999.
- CARAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BARRETO, Aires F.; BARRETOS, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Aires F. Contribuições Sociais: Imunidade das instituições Benéficas de Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, PP. 7-29.
- BOBBIO, Norberto. Estado, Governo e Sociedade. 10 ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003
- BRASIL, Presidente, 1995. PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO: Presidente da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.
- AMARO, Luciano da Silva. Algumas Questões Sobre a Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº4. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, PP. 143-154.
- AUGUSTO FILHO, João. Isenções e Exclusões Tributárias. São Paulo: José Bushatsky, 1998.
- BARRETO, Maria Inês. As Organizações Sociais na Reforma do Estado Brasileiro. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (Org.). O Público Não-Estatal na Reforma do Estado. Rio de Janeiro: FGV, 1999, pp. 107-150.
- FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº4. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, PP. 556-568.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº4. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, PP. 710-721.

GRAU, Nuria Cunill; PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Entre o Estado e o Mercado: o Público não-estatal. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (Org.). O Público Não-Estatal na Reforma do Estado. Rio de Janeiro: FGV, 1999, pp. 15-48.

MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, Imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 18, pp. 27-39, mar. 1997.

MARINS, James. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, PP. 145-166.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de Tributar, Isenção e Imunidade – 1ª Parte. Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e finanças Públicas, São Paulo, n. 15, pp. 95-118, 1996.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de Tributar, Isenção e Imunidade – 2ª Parte. Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e finanças Públicas, São Paulo, n. 15, pp. 38-65, 1996.

MORALES, Carlos Antonio. Provisão de Serviços Sociais Através de Organizações Públicas não-estatais. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (Org.). O Público Não-Estatal na Reforma do Estado. Rio de Janeiro: FGV, 1999, pp. 51-86.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e Seus Novos Aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº4. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, PP. 105-142.

MOTTA FILHO, Marcelo Martins. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº4. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, PP. 605-640.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº4. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, PP. 729-742.