

**AENDRIA DE SOUZA  
DO CARMO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO  
E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E A  
LIVRE CONCORRÊNCIA**

**D'PLÁCIDO**  
EDITORA



**AENDRIA DE SOUZA  
DO CARMO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO  
E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E À  
LIVRE CONCORRÊNCIA**



**D'PLÁCIDO**  
EDITORA

Copyright © 2015, D'Plácido Editora.  
Copyright © 2015, Aendria de Souza do Carmo.

**Editor Chefe**  
*Plácido Arraes*

**Produtor Editorial**  
*Tales Leon de Marco*

**Capa**  
*Letícia Robini de Souza*

**Diagramação**  
*Tales Leon de Marco*

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.



**D'PLÁCIDO**  
EDITORA

**Editora D'Plácido**  
Av. Brasil, 1843 , Savassi  
Belo Horizonte – MG  
Tel.: 3261 2801  
CEP 30140-002

Catálogo na Publicação (CIP)  
Ficha catalográfica

CARMO, Aendria de Souza do  
A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a  
Livre Concorrência – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

Bibliografia.

ISBN: 978-85-8425-105-6

1.Imunidade tributária. 2.Livre concorrência.3. Instituição educacional.  
4.Assistência social. 5.Instituição beneficente. 6. Interação e harmonia constitucional  
I. Título II. Aendria de Souza do Carmo III. Direito

CDU340

CDD341.39

A Deus, aos meus pais, irmãos e sobrinhos.



*Una disposición constitucional no puede ser considerada de forma aislada ni puede ser interpretada exclusivamente a partir de sí misma. Está em conexión de sentido con los demás preceptos de la constitución, la cual representa una unidad interna (STERN, Klaus apud BERCOVICCI, 2000, p. 96-97).*

As normas constitucionais não estão justapostas. A Constituição está fundamentada em uma determinada concepção que intenta conformar a vida da sociedade e do Estado. As normas constitucionais são fruto da vontade unitária do Poder Constituinte, sendo geradas simultaneamente. Não podem, portanto, estar em conflito. Da mesma maneira, não há e nem pode haver hierarquia entre normas constitucionais.

A relação de interdependência existente entre as diversas normas constitucionais determina que o intérprete nunca possa examinar uma norma constitucional de maneira isolada, mas sempre dentro do seu conjunto.

[...]

A Constituição deve sempre ser entendida e interpretada em sua unidade, tendo em vista que todas as suas normas estão em mútua interação e dependência (BERCOVICI, 2000, p. 97-98).







# AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo.

A todos que contribuíram para a realização deste trabalho fica aqui expressa a minha gratidão, especialmente:

Ao Prof. João Bosco Leopoldino da Fonseca, meu dileto orientador, pela confiança no meu trabalho e pelo incentivo acadêmico renovado dia após dia, pela dedicada e paciente orientação, que, além de cientificamente rigorosa, foi vibrante, humana e generosa.

Aos professores Daniel Firmato de Almeida Glória e Washington Peluso Albino de Souza (*in memoriam*), que, durante a graduação, na prática de monitoria, despertaram em mim o interesse pelo estudo do Direito Econômico.

Um especial agradecimento ao Prof. Daniel Firmato de Almeida Glória, pois, além de ter sido por meio de suas aulas na graduação que tive o primeiro contato com o Direito Econômico, foi sua constante generosidade, seu constante incentivo e apoio que me conduziram ao aprofundamento no estudo da matéria, que culminou na participação no Programa de Intercâmbio do Cade e na participação na seleção do Programa de Mestrado em Direito Econômico, que culminou nesta dissertação.


À Karen Caldeira Ruback, à Prof<sup>ª</sup>. Lusia Ribeiro Pereira e à Ana Raquel Arca Vilaboa de Oliveira, que foram imprescindíveis na fase de preparação para ingresso no Programa de Pós-Graduação-Mestrado, que resultou na dissertação ora apresentada.

A todos os professores, em especial ao prof. Bernardo Gonçalves Alfredo Fernandes, do Programa de Pós-Graduação da UFMG e aos colegas com os quais cursei os créditos, pois cada um contribuiu de forma expressiva para meu aprimoramento e aprofundamento no estudo do Direito.

Aos colegas do JBL que pacientemente me ouviram tratar dos temas dessa dissertação e sempre estiveram na torcida, em especial ao Dr. Orion Sávio Santos de Oliveira, pela leitura da dissertação, pelas sugestões, pelos debates, pelos auxílios na obtenção de algumas obras de difícil acesso, enfim, por sua generosa colaboração; e à Dr<sup>a</sup> Ana Amélia Ribeiro Sales pela leitura do texto.

Agradeço também ao Prof. Flávio Couto Bernardes por ter me concedido a oportunidade de realização do estágio docente em Direito Tributário e assim ter tido a possibilidade de assimilar o aprendizado inerente a essa atividade acadêmica.

# LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS



<b>ADCT</b> .....	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>ADI</b> .....	Ação Direta de Inconstitucionalidade
<b>Adin</b> .....	Ação Direta de Inconstitucionalidade
<b>AI</b> .....	Agravo de Instrumento
<b>art.</b> .....	Artigo
<b>Cade</b> .....	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
<b>Carf</b> .....	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
<b>CRFB/1988</b> .....	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>CTN</b> .....	Código Tributário Nacional
<b>DJ</b> .....	Diário do Judiciário
<b>DJ-e</b> .....	Diário do Judiciário Eletrônico
<b>DOU</b> .....	Diário Oficial da União
<b>EC</b> .....	Emenda Constitucional
<b>ICMS</b> .....	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>IOF</b> .....	Imposto sobre Operações Financeiras
<b>IPI</b> .....	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IPMF</b> .....	Imposto sobre Movimentação Financeira
<b>ITBI</b> .....	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

<b>ITR</b> .....	Imposto Territorial Rural
<b>j.</b> .....	juizado
<b>LC</b> .....	Lei Complementar
<b>MI</b> .....	Mandado de Injunção
<b>min.</b> .....	Ministro
<b>p.</b> .....	página
<b>PEC</b> .....	Proposta de Emenda Constitucional
<b>Pidesc</b> .....	Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais
<b>RE</b> .....	Recurso Extraordinário
<b>Rel.</b> .....	Relator
<b>RMS</b> .....	Recurso em Mandado de Segurança
<b>STF</b> .....	Supremo Tribunal Federal
<b>TCU</b> .....	Tribunal de Contas da União
<b>TFUE</b> .....	Tratado sobre o funcionamento da União Europeia
<b>TRF</b> .....	Tribunal Regional Federal

# SUMÁRIO

<b>Prefácio 1</b> .....	<b>17</b>
<b>Prefácio 2</b> .....	<b>21</b>
<b>1. Introdução</b> .....	<b>31</b>
<b>2. Mercado e tributação</b> .....	<b>35</b>
2.1. Mercado: seus aspectos e sua interseção com a tributação.....	35
2.2. Tributação: seus aspectos e sua interseção com o mercado.....	48
2.3. O Direito Econômico, o Direito Tributário e a Constituição.....	60
<b>3. Imunidades tributárias e livre concorrência – confluência – tensão – argumentos sobre o conflito entre essas normas</b> .....	<b>65</b>
<b>4. Imunidades tributárias</b> .....	<b>75</b>
4.1. Conceito e fundamentos genéricos da imunidade tributária.....	76
4.1.1. Imunidade tributária como limitação, exclusão ou supressão do poder de tributar.....	78
4.1.2. Imunidade tributária como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.....	82
4.1.3. Imunidade tributária e direitos fundamentais.....	86
4.1.4. A imunidade tributária como princípio constitucional – Efeitos da distinção na interpretação com a livre concorrência.....	91
4.1.5. Imunidade e isenção tributária – isenção e livre concorrência.....	99
4.2. Breve relato da origem e evolução histórica das imunidades tributárias.....	104
4.3. Escorço histórico das imunidades tributárias no Brasil.....	112
4.3.1. Imunidades tributárias no Brasil Colônia e na Constituição Política do Império do Brasil de 1824.....	114

4.3.2. Imunidades tributárias na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891.....	115
4.3.3 Imunidades tributárias na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.....	115
4.3.4. Imunidades tributárias na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937.....	116
4.3.5. Imunidades tributárias na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.....	117
4.3.6. Imunidades tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.....	119
4.3.7. Imunidades tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....	121
4.4. Classificação das imunidades tributárias.....	128
4.4.1. Imunidades genéricas e específicas.....	129
4.4.2. Imunidades excludentes e incisivas.....	131
4.4.3. Imunidades subjetivas, objetivas e mistas.....	131
4.4.4. Imunidades ontológicas e políticas.....	133
4.4.5. Imunidades explícitas e implícitas.....	135
4.4.6. Imunidades incondicionadas e condicionadas.....	136

## **5. Espécies imunizantes e o ponto de contato de cada uma com a livre concorrência..... 139**

5.1. A imunidade tributária recíproca.....	141
5.2. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto.....	146
5.3. A imunidade tributária dos partidos políticos, inclusive suas fundações.....	153
5.4. A imunidade tributária das entidades sindicais dos trabalhadores.....	154
5.5. A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.....	157
5.5.1. A imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos.....	159
5.5.2. A imunidade tributária das instituições de assistência social sem fins lucrativos.....	193
5.6. Imunidades em que é impossível avarar a lesão direta à livre concorrência.....	213
5.6.1. A imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.....	213

5.6.2. A imunidade tributária de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.....	217
<b>6. Livre concorrência.....</b>	<b>219</b>
6.1. Concorrência: conceito, evolução e previsão legal.....	220
6.2. Poder econômico e seu abuso .....	241
6.3. Lei de defesa da concorrência brasileira: titular da proteção concorrencial - ilícitos concorrenciais e suas penalidades.....	244
6.4. Verificação da situação de concorrência e os elementos de análise para configuração de lesão à livre concorrência.....	250
6.5. Decisões do Cade sobre a livre concorrência e a imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos.....	255
6.6. Concorrência desleal.....	265
<b>Conclusão.....</b>	<b>269</b>
<b>Referências.....</b>	<b>279</b>







# PREFÁCIO 1

O trabalho que agora tenho a honra e o prazer de apresentar surgiu de variadas fontes de influência e de provocação: da análise econômica do Direito, da visão da vocação das instituições de ensino, da experiência da advocacia e do questionamento interdisciplinar da concorrência e da imunidade tributária. Para entender sua razão de ser, será necessário ainda inserir o problema num contexto histórico.

O século XX assistiu a um envolvimento crescente do Estado na solução dos problemas da sociedade. A partir de uma ideia classificada como liberal, segundo a qual se entendia que cabia ao Estado a preservação dos direitos dos cidadãos, as Constituições se limitavam a uma atitude declaratória da existência de um conjunto de direitos, principalmente de ordem patrimonial. Relativamente à educação, pode-se dar como exemplo a declaração do artigo 179 da Constituição de 1824, segundo a qual *“a inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte...”* E os incisos 32 e 33 do mesmo artigo preceituam que *“a instrução primária é gratuita a todos os cidadãos”* e também que *“colégios e universidades, onde serão ensinados os elementos das ciências, belas artes e artes”*, são um exemplo do distanciamento do Estado relativamente à Educação.

Somente a partir da Constituição de 1934 é que encontramos um capítulo inteiramente dedicado à

Educação e à Cultura. Este envolvimento do Estado cresce a cada texto constitucional. Não será necessário nesta apresentação do trabalho acadêmico da Aendria de Souza do Carmo, perpassar todas as etapas desse “*crescendo*”. A partir de então, passou-se a entender que a educação é um fator essencial para o crescimento e o desenvolvimento de uma Nação e do Estado. Os povos que alcançaram um nível de desenvolvimento sustentável sempre deram uma importância fundamental à Educação em todos os seus níveis. A Educação de Base, a Educação Fundamental e o acesso à Universidade destinam-se a assegurar a consecução do bem estar, a que está umbilicalmente vinculada a ênfase na inovação em todas as suas perspectivas.

A Constituição de 1988, resultado de um crescimento e de um desenvolvimento que vieram se afirmando no correr do século XX e que projetam exigências de conquistas no século XXI, incorporou conquistas definitivas, no campo da afirmação do respeito à dignidade da pessoa humana, dos direitos sociais, da solidariedade internacional, da aceitação de uma economia de mercado destinada a solidificar uma sociedade do bem estar individual e coletivo.

O regime de economia de mercado, consagrado no Título VII da Constituição de 1988, deve ser entendido e interpretado numa visão contextual e sistêmica dos dispositivos constitucionais. Aliás, é o próprio artigo 170 que traça os parâmetros hermenêuticos a serem seguidos, ao estabelecer que uma economia de mercado sólida, eficiente e geradora de felicidade tem que fundar-se na valorização do trabalho humano (e aí impõe-se o respeito ao homem em sua integralidade) e na liberdade (que é o gênero, de que a liberdade de iniciativa é a espécie). Este fundamento tem uma perspectiva axiológica, pois tem por mira garantir a todos uma existência digna, sempre conformada pelos ditames da justiça social. Postos o fundamento e a finalidade,

estabelecem-se os princípios para se alcançar o objetivo de uma economia de mercado.

Dentre os princípios consagrados pela Constituição, o trabalho da Aendria ressalta o da concorrência. E, como todo trabalho acadêmico tem por objetivo provocar a polêmica, que é o pressuposto de toda produção científica, a autora põe em confronto o princípio da concorrência e o princípio, também constitucional, da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social.

É óbvio que as instituições de educação devem concorrer entre si, tanto no plano educacional, o que será benéfico e provocador de inovação, quanto no plano mercadológico. Trata-se aqui de instituições de ensino ministrado pela iniciativa privada como previsto no artigo 209 da Constituição. É a garantia da liberdade de iniciativa no plano educacional.

Veja-se, contudo, que o texto constitucional que concede imunidade, refere-se às instituições de educação e de assistência social. Num primeiro nível de interpretação, a que se denomina de literal, há realmente aqui uma letra que é de fundamental importância. Refere-se o texto às instituições de educação *e de assistência social*. Temos aqui uma conjunção coordenativa aditiva – **e** – que significa que as duas partes (instituições de educação E de assistência social) formam um conjunto e se somam. Há uma adição imposta constitucionalmente.

Numa interpretação das relações de mercado, estas instituições se incluem num mercado relevante de produto e geográfico diferente daquele em que se situam as instituições de educação que **não são de assistência social**. Donde poder-se dizer que as duas espécies de instituições de educação não concorrem entre elas.

Justifica-se, pois, a decisão constitucional de atribuir às instituições de educação **e** de assistência social a imunidade de tributos, sem ferir minimamente o princípio

constitucional da concorrência. Saliente-se que as assim ditas “*instituições filantrópicas*”, além de ministrarem a educação, colaboram com o Estado na prestação da assistência social. O Estado, assim, atrai a iniciativa privada representada por instituições firmadas tradicionalmente no cenário educacional do País para uma colaboração na prestação de assistência social.

O trabalho apresentado por Aendria de Souza do Carmo como dissertação de mestrado na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais tem, assim, o mérito de uma abordagem interdisciplinar de grande relevância. Nesse trabalho, colocam-se em confronto harmonizante o princípio do Direito Econômico da Concorrência, com a perquirição principiológica do Direito Tributário. A Autora deixa evidente que a concessão da imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social tem o mérito de convocar a iniciativa privada educacional para o campo colaborativo da assistência social, de fundamental importância para o desenvolvimento do Estado.

A dissertação que agora vem a público é, pois, mais um fruto opimo da Faculdade de Direito da UFMG, e para mim o coroamento da última dissertação em que pude colaborar com muito entusiasmo como orientador, e que fica como comemoração do meu 58º ano de magistério.

Belo Horizonte, 18 de abril de 2015.

*João Bosco Leopoldino da Fonseca*



## PREFÁCIO 2

Há muito temos defendido que a imunidade é regra que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. Ademais, temos defendido que a imunidade é regra constitucional expressa ou implicitamente necessária, pois há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis, como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva, independem de consagração expressa na Constituição, como é o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa.

A imunidade é, pois, regra de exceção e de delimitação de competência que atua não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal. O que é imunidade? É norma que estabelece a incompetência. Estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede.

Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Entretanto, os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência

tributária sobre certos fatos ou situações determinados (mas as fundamentam) enquanto as imunidades:

- 1) são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
- 2) reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;
- 3) e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;
- 4) criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.

A norma de competência é um conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder menos norma denegatória de poder (imunidade). O que é preciso registrar é que as imunidades somente adquirem sentido e função, uma vez relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem. Nesse sentido elas são:

- endógenas, em relação às normas de competência tributária, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para reduzir-lhes o âmbito eficaz;
- negações parciais, um *non sense* se analisadas isoladamente, pois não se prestam a ditar as diferenças especificamente de cada espécie de competência tributária (assim como as isenções, por serem também negações parciais, não contêm a diferença especificamente de cada espécie de tributo).

Já os princípios constitucionais, ao ditarem o sentido e a inteligibilidade do sistema, tanto podem inspirar uma imunidade como, ao contrário, uma regra confirmatória de

poder tributário, assim como, no plano infraconstitucional, uma isenção. Ou ainda podem marcar as condições ou os requisitos para o bom exercício da competência tributária. As normas de princípios são os alicerces:

- a) de normas atributivas de poder (citemos como exemplo o princípio federal que inspira a distribuição de renda, quanto às fontes políticas impositivas, entre os entes estatais que compõem a Federação);
- b) de normas denegatórias de poder como as imunidades (que ora são mero corolário do princípio federal, como a recíproca, ora da ausência de capacidade econômica, como a imunidade de instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa);
- c) como também de requisitos ao bom exercício (válido) da competência que respondem a valores de segurança e igualdade, a saber, legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, etc.

É preciso compreender, portanto, que as concretizações dos princípios, sua evolução e a sua relação com outros princípios já conhecidos e fundamentais resultam sempre de análise sistemática, da compreensão das partes com o todo normativo da Constituição. Como preconizou *R. Dworkin*, regras e princípios somente podem ser percebidos em sua *integridade jurídica*.<sup>1</sup> Assim, a perspectiva da integridade do direito demanda não o automatismo de repetição de velhas decisões judiciais mas uma constante interpretação construtiva, que não somente testa aquelas mesmas decisões do ponto de vista moral, como diacronicamente as compatibiliza ao meio social do ponto de vista da igualdade e da imparcialidade. Ou mesmo, na posição de

---

<sup>1</sup> Cf. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Mass. Harvard University Press. 1977.

ampliação constitucional, o concretismo de *Konrad Hesse* e *Stein*,<sup>2</sup> alinhado às mutações e às abordagens transcendentais.

Por isso é que velhas questões sempre voltam e, não sem razão, a autora levantou o relevante tema das imunidades das instituições de educação e de assistência social, para questioná-las sob o aspecto da livre concorrência, da igualdade e da imparcialidade.

Como se vê, é possível dizer, sem nenhuma contradição, que o princípio federal explica e dá sentido às normas atributivas de poder à União, Estados e Municípios para criar tributos, como também simultaneamente impõe a imunidade recíproca dos entes políticos, imunidade que é uma negação de poder para tributar, uma redução ou aspecto negativo de competência. Ou seja, dentro do conceito de federalismo tanto se encaixam os conceitos necessariamente complementares de descentralização político-legislativa como de relativa autonomia e isonomia dos entes políticos, que ditam ora a regra positiva de atribuição de poder para criar tributos, ora a regra denegatória limitada para criar tributos (imunidades) sobre a renda e patrimônio uns dos outros. Configura, portanto, um erro, advindo de uma análise simplesmente tópica e superficial, supor no exemplo dado um conflito a ser conciliado.

Num sentido similar, a autora da presente obra, através principalmente de pesquisa teórica e bibliográfica, buscou demonstrar que, juridicamente, em respeito à *unidade da constituição*, também não é o caso de haver conflito entre o princípio constitucional da livre concorrência e a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social.

Aqui, a *unidade* tem o sentido dado pela Teoria da Constituição, i.e., como máxima que “obriga o intérprete

---

<sup>2</sup> Cf. *Der Rechtsstaat in Verfassungssystem des Grundgesetzes*. In *Rechtsstaatlichkeit und sozialstaatlichkeit*. Herausgegeben von Ernest Forsthoff. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1968.



a considerar a Constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar” (nas palavras de Gomes Canotilho,<sup>3</sup> que integra o referencial teórico da obra). A máxima adotada pela autora como critério interpretativo dialoga com o conceito de unidade da Teoria Geral e da Dogmática do Direito (supõe-se que os ordenamentos tendam a ser empírica e perfeitamente coerentes), sobretudo com a obrigação do intérprete de buscar a coerência como referência, solucionando conflitos normativos reais e – por que não? – também dissolvendo conflitos normativos aparentes.

A dúvida enfrentada pela obra – “Há ou não conflito entre livre concorrência e a imunidade tributária em epígrafe?” – é real e plausível, e surge do fato corretamente identificado pela autora de as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos estarem inseridas em relações concorrenciais ao exercerem atividades próprias (normalmente remuneradas) e impróprias (igualmente imunes, dada a necessidade de interpretação extensiva e finalística das normas imunitárias). Sobre o último ponto, vale lembrar que a imunização de atividades impróprias como meio para realizar fins constitucionalmente protegidos tem como paradigma maior o julgamento do Supremo Tribunal Federal no RE 601392, que discutia a imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) em relação ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas atividades exercidas pela empresa que não tenham características de serviços postais. No precedente, distinguiu a corte entre as empresas públicas prestadoras de serviço público e as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Consolidando e ampliando o entendimento em comento, ao julgar o RE 601392 o STF entendeu que a imunidade recíproca

---

<sup>3</sup> Cf. Direito Constitucional. Coimbra. Almedina, 1987.

abarcaria todas as atividades exercidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, ou seja, tanto as atividades em regime de exclusividade quanto aquelas exercidas em concorrência com a iniciativa privada.

Em defesa da incidência tributária em relação às atividades prestadas no regime de concorrência (como banco postal, protesto de títulos, vendas pela internet, Sedex e Importa Fácil), as prefeituras de Curitiba e São Paulo e a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (Abrafsf) (as duas como *amici curiae*) alegaram, em breve síntese, que os serviços contidos na Lista 95 anexa do Decreto-Lei 56/1987 possuíam natureza privada, sendo prestados em regime de concorrência com as demais empresas do setor, e, por isso, deveriam ser tributados porquanto: (i) ao julgar a ADPF 46, o STF já havia entendido que a ECT desempenha atividades em regime de exclusividade e em regime de concorrência; (ii) a ausência de tributação acarretaria concorrência desleal em favor da ECT; (iii) a incidência tributária deve ser a regra, e a imunidade, situação excepcional.

Tivemos a oportunidade de patrocinar a causa, quando sustentamos a extensão da imunidade tributária para todas as atividades pelas seguintes razões: (i) a ECT não tem escolha na prestação dos serviços típicos que presta, tampouco liberdade para definir seus preços, devendo atender aos princípios constitucionais da universalidade e continuidade – neste sentido, a título de exemplo, a ECT só pode cobrar 1 centavo pela carta social, que é obrigada a entregar em qualquer localidade brasileira, por mais distante que seja, e, além disso, é obrigada a manter agência em cada um dos mais de cinco mil municípios brasileiros, quer lhe proporcionem retorno econômico ou não; (ii) os serviços típicos de Estado que a empresa presta são responsáveis por apenas 58% de seu orçamento, portanto, ela precisa valer-se de outros serviços, de cunho econômico, para financiar as atividades deficitárias; (iii) a prosperar a tese fiscal, a ECT entrará em estado de necessidade administrativa, pois

o precedente permitirá que os demais entes passem a exigir tributos que ela não será capaz de suportar (neste sentido, e.g., já pendia perante os Correios uma autuação do município de São Paulo de montante superior a dois bilhões de reais a título de ISSQN sobre o transporte de bens e mercadorias que a ECT realiza); (iv) por fim, a jurisprudência do STF até ali era marcada, sobremaneira, pela interpretação extensiva e finalística das normas imunitárias e por dar a elas alcance máximo, como ilustram as decisões nos casos: RE 144900, RE 208503, RE 210251, RE 325822, dentre outros (assim, a Corte decidiu, *vg.*, que a imunidade das entidades religiosas abarca inclusive imóveis alugados ou desocupados; ou, ainda, que a imunidade das instituições educacionais se aplica a outras atividades destinadas a sustentar o serviço principal prestado pela entidade; etc).

Ao longo da obra, a autora demonstra estar inteirada com a interpretação finalística e extensiva das imunidades, o que contribui para a coerência interna do seu trabalho. Procurando demonstrar que o conflito entre livre concorrência e a imunidade das instituições educacionais é apenas aparente, a autora apresenta e fundamenta vários argumentos diferentes; dentre eles, cumpre-nos destacar, em particular e em síntese, os seguintes:

- 1) A livre concorrência pressupõe a igualdade jurídico-formal dos agentes de dado mercado. Como as empresas educacionais e as instituições sem fins lucrativos não são iguais do ponto de vista jurídico-formal (as últimas, e.g., não podem fazer uso indiscriminado de suas rendas), a imunidade que beneficia as últimas não contraria a livre concorrência. E, se materialmente a igualdade engendra muitas discussões<sup>4</sup>, do ponto de

---

<sup>4</sup> Para Chaim PERELMAN, todo conceito concreto de igualdade é uma concepção particular do mundo e deriva para uma questão

vista formal ela configura consenso. Formalmente, pondera Perelman, “*um princípio de tratamento, de acordo com o qual os seres de uma mesma categoria essencial, devem ser tratados da mesma maneira e modo*”.<sup>5</sup>

- 2) A livre concorrência também adota como pressupostos o sistema capitalista, o regime de economia de mercado e a livre iniciativa, todos garantidos pela Constituição num contexto de proteção dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana como fim que também vincula os agentes econômicos. Isso a aproxima da imunidade em questão, que seria meio para a efetivação dos direitos fundamentais do direito à educação e à assistência social, corolários da dignidade.
- 3) Dadas as características do mercado de educação e de assistência social (elevada contestabilidade, multiplicidade de agentes, inexistência de elevadas barreiras à entrada e reduzida possibilidade de imposição de preços abaixo do custo), a imunidade não se caracteriza como lesiva à livre concorrência.
- 4) A livre concorrência, enquanto garantia pelo Estado de um ambiente concorrencial sadio, compatibiliza-se com a imunidade tributária, ademais, por pautar-se pelo interesse público e por benefícios coletivos cuja proteção constitucional igualmente anima a própria norma imunizante.

Enfim, a autora soube colocar em jogo, o que realmente importa. Se de um lado a Constituição desenha a livre concorrência sadia, garantidora de condições equânimes aos agentes econômicos em competição no mercado, de outro lado, a Constituição opta pela imunidade de instituições – que não sendo agentes econômicos, não sendo comerciais

---

axiológica. Cf. *Égalité et Valeurs*. In *l'Égalité*. Études publiées par Henri Buch et alii. Bruxelles: Émile Bruylant, 1971, v. I., p. 391.;

<sup>5</sup> Cf. Chaim PERELMAN. Op. cit. loc.cit.

porque não perseguem lucros, – realizam os valores e os direitos fundamentais à educação e à assistência social. Coisas que são essencialmente diferentes, como pondera *Perelman*, não são iguais e equiparáveis e não merecem tratamento jurídico igual.

A obra que temos a satisfação de ora prefaciá-la, além de enfrentar o problema acima com brilho, tem também a vantagem de não se descuidar dos fundamentos a respeito das imunidades tributárias. Com isso, dá à leitora e ao leitor tanto meios de se informar bem a respeito do regime constitucional das imunidades de modo geral quanto o de conhecer uma indagação desafiadora que se insere no âmbito maior da difícil busca por coerência interna do sistema constitucional. Sendo assim, configura-se, com mérito interdisciplinar, como livro a integrar a biblioteca de especialistas, de estudantes e de curiosos que tenham interesse por direito tributário, direito econômico, direito constitucional e/ou interpretação jurídica.

*Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi*


Profa. Titular de Direito Tributário  
e Financeiro da UFMG

Profa. Titular de Dir. Tributário das  
Faculdades Milton Campos/MG

Pres. Honorária da Associação

Bras. Dir. Tributário – ABRADT,

Membro da Fondation des Finances  
Publiques – FONDAFIP/Paris.



*A dúvida enfrentada pela obra – “Há ou não conflito entre livre concorrência e a imunidade tributária em epígrafe?” – é real e plausível, e surge do fato corretamente identificado pela autora de as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos estarem inseridas em relações concorrenciais ao exercerem atividades próprias (normalmente remuneradas) e impróprias (igualmente imunes, dada a necessidade de interpretação extensiva e finalística das normas imunitárias).*

[...]

*configura-se, com mérito interdisciplinar, como livro a integrar a biblioteca de especialistas, de estudantes e de curiosos que tenham interesse por direito tributário, direito econômico, direito constitucional e/ou interpretação jurídica.*

Profª. Drª. Misabel de Abreu Machado Derzi

ISBN 978-85-8425-105-6



9 788584 251056



**D'PLÁCIDO**  
EDITORA

[www.livrariadplacido.com.br](http://www.livrariadplacido.com.br)