

**CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL  
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITOS FUNDAMENTAIS E DEMOCRACIA**

**JULIANO EDUARDO LIRANI**

**O FOMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO DAS  
INSTITUIÇÕES DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO PARA A PROMOÇÃO  
DO DIREITO FUNDAMENTAL AO DESENVOLVIMENTO NACIONAL**

**CURITIBA**

**2017**

**JULIANO EDUARDO LIRANI**

**O FOMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO DAS  
INSTITUIÇÕES DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO PARA A PROMOÇÃO  
DO DIREITO FUNDAMENTAL AO DESENVOLVIMENTO NACIONAL**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-  
Graduação, como requisito parcial para a  
obtenção do grau de Mestre em Direito,  
Faculdades Integradas do Brasil – Unibrasil.  
Orientador: Prof. Dr. Octávio Campos Fischer.**

**CURITIBA  
2017**

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

JULIANO EDUARDO LIRANI

### **O FOMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO DAS INSTITUIÇÕES DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO PARA A PROMOÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL AO DESENVOLVIMENTO NACIONAL**

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, Programa de Mestrado, Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil, pela seguinte banca examinadora:

Orientador:

Professor: Dr. Octávio Campos Fischer.  
Programa de Mestrado, Centro Universitário Autônomo do  
Brasil – UniBrasil.

Membros:

Professora Dra. Betina Treiger Grupenmacher.  
Programa de Mestrado em Direito da Universidade da  
Universidade Federal do Paraná.

Professor Dr. Ana Lucia Pretto Pereira.  
Programa de Mestrado, Centro Universitário Autônomo do  
Brasil – UniBrasil.

#### Agradecimento

Ao mestre Prof. Dr. Octávio Fischer, pela orientação, pelo incentivo, espírito crítico, e pelo exemplo de dedicação acadêmica e ética.

“A Ciencia, tecnología e innovación se han constituido en motor indiscutible de crecimiento y desarrollo, y son pilares esenciales para un desarrollo inclusivo y sostenible. La discusión sobre los aspectos normativos es de particular relevancia en el contexto de la agenda de desarrollo sostenible y de la búsqueda de que contribuya sustantivamente con procesos de desarrollo sustentable e inclusión social.”

Organização das Nações Unidas  
para a Educação, a Ciência e a  
Cultura – UNESCO.

## LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direita de Inconstitucionalidade
AFMM	Adicional ao Frete - Renovação da Marinha Mercante
AGÊNCIA-PUC	Agência de Ciência, Tecnologia e Inovação
CAPES	Coord. de Aperf. de Pessoal de Nível Superior
ELDORADO	Instituto de Pesquisa Eldorado
GGEE	Centro de Gestão de Estudos Estratégicos
CITPAR	Centro de Integração de Tecnologia do Paraná
C.E.S.A.R	Centro de Estudos Avançados do Recife
CITS	Centro de Internacional de Tecnologia de Software
CNPq	Conselho Nacional de Des. Científico e Tecnológico
CSLL	Contribuição Sobre o Lucro Líquido
COFINS	Contribuição para a Seguridade Social
CPD & I	Ciência, Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação
CTN	Código Tributário Nacional
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
EMBRAPII	Ass. Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial
FAPs	Fundações estaduais de apoio à pesquisa
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
ICTs & I	Instituição de Ciência, Tecnologia e Inovação
ICTs & I/rede temática	Instituição sem fins lucrativos operadora de pesquisa
ICTs & I/conhecimento	Universidade pública ou privada
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
II	Imposto de Importação
IPVA	Imp. Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto Sobre a Renda
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
FINEP	Financiadora de Estudos e Projetos
LACTEC	Instituto de Tecnologia para o Desenvolvimento
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCTIC	Ministério de Ciência, Tecnologia e Inovação
MEC	Mistério da Educação
NITPAR	Núcleo de Inovação Tecnológica do Paraná
OS	Organização Social
OSCIP	Organização Social de Interesse Público
PARANAMETROLOGIA	Rede Paranaense de Metrologia e Ensaios
PIS	Programa para Integração Social
P,D & I	Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação
PUC-PR	Pontifícia Universidade Católica do Paraná
PTVPRANÁ	Parque Tecnológico Virtual do Paraná
PTI	Parque Tecnológico de Itaipu
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SNCTI	Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inf.
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde

## SUMÁRIO

1. <b>INTRODUÇÃO</b> .....	09
<b>2. ESTADO E SOCIEDADE</b>	
2.1. Importância da tecnologia para o desenvolvimento da sociedade.....	14
2.2. Da crise do Estado burocrático ao Estado gerencial .....	24
2.3. Estado subsidiário e a sociedade civil: uma proposta de corresponsabilidade.....	47
<b>3. TERCEIRO SETOR</b>	
3.1. Terceiro Setor e seus aspectos gerais.....	60
3.2. O sistema nacional de ciência, tecnologia e inovação.....	66
3.3. Fomento e os incentivos tributários para a ciência e a tecnologia.....	72
3.4. Terceiro Setor e sua relação com o desenvolvimento nacional.....	83
3.5. A Quarta Revolução Industrial e o motor do desenvolvimento.....	94
<b>4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b>	
4.1. Aspectos gerais da imunidade tributária.....	102
4.2. Imunidade e os direitos fundamentais.....	107
4.3. Ciência, tecnologia e inovação e a inserção no conceito de educação.....	111
4.4. Imunidade tributária das contribuições sociais e as ICTs & I.....	130
4.5. Proposta de emenda constitucional em benefício das ICTs & I.....	142
<b>5. ENTRAVES AO FOMENTO TRIBUTÁRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO</b>	
5.1. Incidência tributária, isenção tributária, imunidade tributária e alíquota zero.....	145
5.2. Classificação das instituições de ciências, de tecnologias e de inovação.....	151
5.3. Isenção aplicada às atividades das ICTs & I/redes temáticas privadas.....	154
5.4. Exploração da atividade econômica e os reflexos tributários para as ICTs....	170
5.5. A inconstitucionalidade da vedação da remuneração de dirigentes.....	182
5.6. Dedução da base de cálculo do IR e da CSLL.....	189
<b>6. CONCLUSÕES</b> .....	193
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	198

## RESUMO

No Brasil há muitos artigos científicos, livros e estudos tratando a respeito da tributação das instituições sem fins lucrativos, mas apenas focando a imunidade e isenção das instituições de educação, assistência social e saúde. No entanto, poucos estudos têm sido produzidos sobre a tributação das associações e fundações privadas prestadoras de serviços de ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação, bem como quanto aos instrumentos de fomento dessas atividades por parte do Estado. Desse modo, pretende-se inicialmente tratar dos contornos do Estado consensual para afastar a ideia da supremacia do princípio do interesse público sobre o interesse particular e demonstrar que a revolução tecnológica impôs um novo modelo estatal para o século XXI, agora baseado no maior controle social, resultante da transparência e da participação popular em que cada vez mais se toma consciência de que o Estado deve existir para respeitar os direitos fundamentais e servir os indivíduos e não os indivíduos para servir o Estado. O trabalho ainda alerta para a urgência de o Brasil adaptar-se aos efeitos da Quarta Revolução Industrial e sobre a importância do fomento tributário, em especial a imunidade, a favor das instituições de ciência, tecnologia, pesquisa e inovação como instrumento para o desenvolvimento econômico e social do país. Por fim, se propõe também a apontar os obstáculos presentes na legislação tributária para o fomento efetivo das associações e fundações privadas.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Estado Consensual. Tecnologia. Fomento. Terceiro Setor. Imunidade Tributária.

## ABSTRACT

There are many papers, books and studies in Brazil discussing the taxation of nonprofits, but they focus only on the tax immunity and exemption of educational, social assistance and health institutions. However, few studies have been conducted on the taxation of private associations and foundations that provide science, technology, research, development and innovation services, as well as on the instruments of support of these activities by the State. Herewith, it is initially intended to discuss the configuration of the Consent State in order to avoid the idea of the supremacy of the public interest principle over the private interest principle, as well as to show that the technological revolution imposed a new model of State for the 21<sup>st</sup> century. This model is now based on a greater control by society, as a result of the transparency and the popular participation, in which it is increasingly becoming clear that the State exists to respect the fundamental rights and to serve the individuals, and not the individuals to serve the State. This dissertation also brings a warning about how urgent it is for Brazil to adapt to the effects of the Fourth Industrial Revolution and the importance of the tax breaks, especially tax immunity, in favor of the science, technology, research and innovation institutions as an instrument for the economic and social development of the country. Finally, it also aims to point out the obstacles in the tax legislation for the effective inducement of the private associations and foundations.

Keywords: Fundamental Rights. Consent State. Technology. Tax Break. Third Sector. Tax Immunity.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho procura enaltecer a relevância da ciência, da tecnologia e da inovação para o desenvolvimento do Brasil e analisa o instrumento do fomento tributário em favor das instituições sem fins lucrativos.

Vale comentar que após pesquisa realizada no Catálogo de Teses e Dissertações da CAPES<sup>1</sup>, verificou-se que nenhum outro trabalho abordou o tema com a especificidade proposta nesta pesquisa. Isso despertou a oportunidade de se apresentar uma nova perspectiva jurídica, diferente daquela que até então vinha sendo exibida pela doutrina. Portanto, na medida do possível, procurou-se fazer um enfoque do tema que tivesse a preocupação de evitar ser “mais do mesmo”, mas que tivesse o cuidado de abordar as teorias, porém sem afastar-se da prática e que ao mesmo tempo, ao final, ainda fosse útil para as pessoas de carne e osso e não mais uma dissertação arquivada na prateleira da biblioteca.

A pesquisa foi audaciosa ao propor a junção do Direito e da Tecnologia, especialmente a análise do direito tributário, no contexto da Quarta Revolução Industrial, para demonstrar que o Estado brasileiro está fomentando insatisfatoriamente a ordem econômica, segundo o que preconiza a Constituição Federal.

Desse modo, para abordar o tema do desenvolvimento nacional, no segundo capítulo inicialmente recorre-se ao Direito Administrativo para analisar a crise do Estado de Bem-Estar Social e também para apresentar uma proposta de corresponsabilidade na solução dos desafios impostos à sociedade brasileira. Para isso, percorre-se a evolução do Estado burocrático até o Estado gerencial. Aqui procurou-se refutar a doutrina que defende a supremacia do interesse público sobre o particular que afasta a legitimidade da iniciativa privada na atuação da ordem econômica e social, sob o argumento de que a atual Constituição Federal não prevê o princípio da subsidiariedade. Apenas para dar uma primeira noção desse princípio ao leitor, por ora basta dizer que ele gira em torno da ideia de que a iniciativa privada deve ter preferência sobre a iniciativa do Estado, a ponto deste abster-se de agir em relação a atividades que possam ser realizadas pelo particular.

No decorrer do trabalho será enfrentada essa discussão com o propósito de demonstrar que, em relação à atuação na ordem econômica e social, o Texto

---

<sup>1</sup> BRASIL, Governo Federal, *CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior*. Disponível em [http://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#!/>](http://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#!/). Acesso em 20 fev. 2017.

Constitucional não veda a iniciativa do particular, salvo exceções específicas, e muito menos se impõe exclusivamente à iniciativa estatal.

Desde já se destaca que este trabalho não procura defender a tese de que o Terceiro Setor é a única solução para a concretização dos direitos fundamentais, visto que ele também apresenta sérios problemas, dentre eles a corrupção. A proposta é demonstrar que a sociedade civil pode agir ao lado do Estado em regime de parceria.

O terceiro capítulo está reservado a tratar dos aspectos jurídicos do Terceiro Setor. Por isso, serão abordados seus aspectos gerais e fundamentação constitucional e identificados os atores no âmbito da ciência e da tecnologia integrantes do Sistema Nacional de Ciência e Tecnologia. Depois, será versado a respeito das hipóteses de fomento para essas atividades.

Na sequência, a proposta é sublinhar a importância do Terceiro Setor para o desenvolvimento socioeconômico, fazendo um recorte para focar o estudo nas instituições de ciência, tecnologia, pesquisa e inovação, e por isso o destaque para a Quarta Revolução Industrial. A ideia aqui é demonstrar que o Brasil precisa definitivamente tomar consciência da importância de se fomentar a pesquisa, a ciência e a tecnologia como alternativa para aumentar a produtividade e garantir que o país tenha condições de competir no mercado internacional.

Ainda será tratada a relação entre o Terceiro Setor e o desenvolvimento nacional e explicado o que é a Quarta Revolução Industrial, fazendo uma breve retrospectiva sobre as revoluções anteriores, que foram responsáveis por moldar a sociedade e a economia atuais.

Já no quarto capítulo será abordada a imunidade tributária com os seus aspectos elementares, destacando a sua natureza de direito fundamental. Logo em seguida, no subtópico 4.3, a proposta é verificar a possibilidade da inserção das atividades das “ICTs & I/redes temáticas privadas” no conceito de educação para efeitos do aproveitamento da imunidade dos impostos e das contribuições sociais. Para fundamentar esse posicionamento, será demonstrado que no passado já ocorreu no Supremo Tribunal Federal discussão semelhante a respeito da inclusão do serviço de “saúde” no conceito de “assistência social”, embora o texto do art. 150, VI, “c” da Carta Magna preveja tão somente a imunidade para instituições de educação e assistência social. Para encerrar o quarto capítulo, será ainda apresentada uma proposta de emenda constitucional para tornar imune a impostos as “ICTs & I/redes temáticas privadas”. Desde já, é importante esclarecer que se convencionou de

denominar de “ICTs & I/redes temáticas privadas” as associações e fundações privadas que tenham por finalidade a exploração das atividades de ciência, tecnologia e inovação.

No quinto capítulo, reservou-se ainda espaço para tratar dos entraves jurídicos para o fomento da ciência, tecnologia e inovação. O subitem 5.1 inicia esclarecendo as diferenças entre os institutos da isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero, pois apesar desses conceitos estarem bem delineados, não é incomum que agentes fazendários e os contribuintes façam confusão, ocasionando grandes dificuldades linguísticas e semânticas, além de que esses conceitos serão úteis para o leitor menos familiarizado com o assunto. Depois, por considerar que a análise do fomento constitui parte do trabalho, foi ainda reservado um subtópico para tratar das isenções aplicadas às instituições que aqui passam a ser denominadas de “ICTs & I/redes temáticas privadas”, porque podem ser constituídas para exploração tecnológica nos mais diversos ramos de atividades, como por exemplo saúde, agropecuária, mecânica, fármacos, informática, eletricidade, alimentos, etc. Assim, serão verificados os contornos da isenção dos tributos federais e também a isenção dos tributos estaduais, com especial destaque para o estado do Paraná, e dos impostos municipais, com o propósito de provocar a reflexão sobre em que medida há espaço para que o Poder Público fomente mais intensamente as atividades prestadas por estas pessoas jurídicas.

Na sequência, sentiu-se necessidade de abordar o regime jurídico das instituições de ciência, tecnologia e inovação para oferecer uma melhor visão da classificação existente entre as instituições públicas e privadas. Assim, embora no curso do trabalho seja rapidamente comentado sobre as instituições de pesquisa públicas, a exemplo da Fundação Oswaldo Cruz – FIOCRUZ, da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA, dentre outras, estas não são aqui estudadas.

Entende-se que a análise do regime jurídico auxilia a melhor evidenciar o recorte metodológico feito neste trabalho para ressaltar que não serão objetos de estudo as universidades privadas sem fins lucrativos, que aqui foram denominadas “ICTs & I/conhecimento”, visto que estas são indiscutivelmente imunes, por força do enquadramento como instituição de educação, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição, e nem mesmo as paraestatais, a exemplo dos serviços sociais autônomos como o SENAI, ainda que integrem o setor privado. Portanto, visando a clareza da pretensão da pesquisa, insiste-se que o seu objetivo é focar mais

precisamente no estudo das associações e fundações, excluindo todas aquelas que não tenham por objeto social a exploração das atividades de ciência, tecnologia, desenvolvimento e inovação.

Será ainda enfrentada a questão controversa a respeito da exploração, pelas “ICTs & I/redes temáticas privadas”, da atividade econômica e seus reflexos tributários, e depois sobre as celeumas envolvendo a remuneração dos dirigentes, visto que esses dois assuntos têm sido um entrave na obtenção não só para as imunidades, mas também para as isenções.

Para finalizar, será tratado a respeito da imunidade das contribuições para a seguridade social e da proposta de emenda constitucional em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas” com o objetivo de garantir-lhes mais segurança jurídica.

Depois, considerando o enfoque do fomento, propõe-se tratar, ainda que sinteticamente, sobre a incerteza existente quanto à possibilidade de as associações e fundações excluírem do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor dos dispêndios efetivados com projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica, pois, conforme será visto, a legislação não é clara e isso tem causado um entrave no gozo do benefício fiscal.

## **2. ESTADO E SOCIEDADE**

### **2.1. Importância da tecnologia para o desenvolvimento da sociedade**

Este trabalho pretende despertar a percepção do quão essencial tem se tornado, no século XXI, o incentivo e fomento tributário da ciência, tecnologia e inovação como instrumento de criação de novos empregos, aumento da produtividade e melhora da renda e das condições de vida dos brasileiros.

Na década de 1970, ao mesmo tempo em que lentamente avançou a globalização que se consolidou na década de 1990, ocorreu a supremacia do capitalismo, se concretizaram novas tecnologias, desaguando no século XXI na Quarta Revolução Industrial. No curso dessa evolução, observou-se a valorização das sociedades que detêm o conhecimento científico e cada vez mais se destacaram Estados Unidos, Japão, Alemanha, França, Reino Unido, Canadá, dentre outros.

Assim, o domínio da tecnologia e da informação está relacionado com o aumento de produtividade, da competitividade, do rendimento dos trabalhadores, da rentabilidade para as pessoas jurídicas, o aumento do Produto Interno Bruto e o recebimento dos valores dos “royalties”, fruto da transferência do direito de uso de tecnologias. Nunca foi tão verdadeira a frase “conhecimento é poder”!

Essas mudanças, que ocasionaram maior liberdade e comunicação veloz entre as pessoas, estão provocando a mais significativa transformação cultural da sociedade, facilitando as transações comerciais e o contato entre pessoas muito distantes. Um mundo novo cada vez ganha maior presença na vida das pessoas: o mundo virtual. Por outro lado, isso tudo também trouxe diversos problemas antes inexistentes e que agora precisam ser enfrentados.

A revolução tecnológica está sendo responsável pela mudança de conceitos elementares de constituição do Estado, como por exemplo território, povo e soberania.

Para Bonavides, o Estado se define como “a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando”<sup>2</sup>. Assim, a teoria do Estado foi construída considerando o território como o espaço em que o Estado exerce sua soberania e exige o respeito à sua legislação. Todavia, a revolução tecnológica está causando problemas aos Estados, que agora enfrentam consequências em seus territórios, mas causadas por atos cometidos por empresas

---

<sup>2</sup> BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 71.

e indivíduos localizados em outros territórios. Exemplos disso são os ataques *hackers*. Jacques Chevallier comenta que a perda do controle dos Estados sobre as diferentes atividades que se realizam nos territórios os obriga a encontrar novas formas de enfrentar esses desafios, inclusive alterando a lógica de ação.<sup>3</sup>

A revolução tecnológica alterou até mesmo o conceito de povo, pois agora indivíduos não pertencentes a um dado Estado têm condições de interagir no território deste como se dele fizessem parte. Consequentemente, a própria noção de soberania está sendo rediscutida, visto que os Estados não têm mais condições de impor suas leis como antes.

Na realidade, o que se observa é que o Estado tradicional mudou para um novo Estado do século XXI em que os indivíduos se organizam em redes sociais, criam *sites*, grupos no WhatsApp, grupos de e-mails com a finalidade de reivindicar direitos individuais e coletivos e principalmente atuar politicamente pressionando a classe política. Inclusive, a tecnologia trouxe maior transparência sobre o Poder Público e sobre a própria sociedade civil.

Isso tem facilitado imensamente o controle social contra a corrupção, colocado luzes sobre certos privilégios e chamado a atenção a respeito de altos vencimentos de uma parcela dos servidores públicos. Até mesmo o nepotismo tem sido combatido com maior transparência, e isso tudo aperfeiçoa a democracia.

Um bom exemplo é o Projeto Serenata do Amor<sup>4</sup>, criado por programadores brasileiros. Trata-se do desenvolvimento de inteligência artificial capaz de analisar os gastos reembolsados pela Cota para Exercício da Atividade Parlamentar (CEAP), de deputados federais e senadores, feitos em exercício de sua função, identificando suspeitas e incentivando a população a questioná-los. A população tem acesso as informações por meio de um *site* onde é possível navegar pelos gastos e investigar as suspeitas de maneira descomplicada.

Desse modo, no Estado do século XXI o cidadão está mais atento e interessado nos assuntos locais, regionais e nacionais, pois está mais participativo. Por isso, exige-se que a Administração Pública seja mais cooperativa e horizontalizada, mostrando realmente estar interessada em resolver os problemas e desafios sociais de forma rápida e eficiente com o auxílio da sociedade civil, devendo

---

<sup>3</sup> CHEVALLIER, Jacques. *El estado posmoderno*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2011. p. 87.

<sup>4</sup> <https://serenata.ai/>

justificar adequadamente a tomada de decisão e deixando de lado amadorismos e incompetências.

No entanto, o Estado tradicional mostra-se muito lento e descompromissado em se atualizar no que diz respeito a essas novas tecnologias, muito por culpa de parte dos servidores públicos integrantes dos três poderes, resistentes a incorporar tais mudanças, principalmente no que se refere a controle de horário e avaliação de desempenho, justificativa técnica das decisões, etc.

Com o avanço da tecnologia e o protagonismo da sociedade civil, ocorre, por outro lado, um enfraquecimento do Estado e das tradicionais estruturas de poder, visto que se torna cada vez maior a autonomia das pessoas e empresas frente ao governo. Basta verificar a expansão das criptomoedas descentralizadas, dos sistemas econômicos alternativos, dos bancos digitais e o aumento dos *marketplaces*, das intermediações de serviços e produtos e dos novos meios de comunicação via *internet*, que coloca em discussão a tributação sobre essas novas tecnologias, além de diversos outros temas antes inexistentes, mas que agora precisam ser enfrentados.

A quebra de velhos paradigmas e dos velhos modelos tem demonstrado a incapacidade do Poder Público em regular e fiscalizar as novas maneiras de fazer negócios jurídicos e de se relacionar.

Em recente decisão, o STJ enfrentou a questão se configura ou não violação à intimidade, nos termos do inciso XII do art. 5º da Constituição Federal, o acesso das mensagens de texto arquivadas no *Whatsapp*, sem autorização judicial e nem permissão do usuário, concluindo pela violação e pela ilicitude da colheita das provas, o que provocou prejuízo as investigações e a persecução criminal do Estado.<sup>5</sup>

É nesse contexto de mudanças que se destaca o Terceiro Setor como ator relevante na construção da democracia e na concretização da república, visto que a sociedade civil, quando incentivada a apresentar sua contribuição, assume sua responsabilidade aumentando o seu sentimento de pertencimento do Estado.

Ainda que as empresas cada vez mais se tornem atores principais na sociedade, inclusive em alguns casos possuindo receita maior que muitos Municípios e Estados, isso não exclui a obrigação do Poder Público de promover o fomento dessas pessoas jurídicas e do Terceiro Setor, por meio dos tributos.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *RHC 89981/MG*, Ministro: Reynaldo Soares da Fonseca. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201601964698&dt\\_publicacao=19/02/2018](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201601964698&dt_publicacao=19/02/2018)>. Acesso em: 20 fev. 2018.

É nesse cenário que diversas pessoas jurídicas, sem fins lucrativos, se dedicam à atividade de ciência, tecnologia e inovação e podem contribuir para a criação de novos produtos e para o aperfeiçoamento de antigos processos para o desenvolvimento nacional. Porém, considerando o exíguo espaço deste trabalho, não será possível abordar todas.<sup>6</sup>

A Lei nº 10.973/2004<sup>7</sup>, denominada “Lei da Inovação”, alterada pela Lei nº 13.243/2016<sup>8</sup>, em seu art. 2º, inciso V, apresenta um conceito para instituição científica, tecnológica e de inovação (ICT). Todavia, trata-se de um conceito muito abrangente, uma vez que engloba numa mesma definição órgãos ou entidades da Administração Pública direta ou indireta e também as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que possuam em seus estatutários a pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos, serviços ou processos.

Por isso, como já ressaltado, a proposta é denominar as pessoas jurídicas integrantes do Terceiro Setor, ou seja, associações e fundações, a partir de agora como “ICTs & I/redes temáticas privadas”. Optou-se pela expressão “redes temáticas privadas” visto atuarem em diferentes áreas: saúde, agropecuária, química, comunicação, tecnologia da informação, aeroespacial, defesa militar, etc., ou seja, associações e fundações, voltadas à prestação de serviços de pesquisa e desenvolvimento tecnológicos, qualificadas ou não como Organização Social (OS) ou Organização Social de Interesse Público (OSCIP).

Já o conceito de inovação está previsto na Lei nº 10.973/2004<sup>9</sup>, em seu art. 17, § 1º:

Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

---

<sup>6</sup> Desse modo, foi feito um recorte metodológico na pesquisa e não será analisada a tributação das universidades públicas, nem mesmo das fundações e empresas públicas, embora realizem produção científica e possam também desenvolver produtos e serviços tecnológicos.

<sup>7</sup> BRASIL. *Lei nº 10.973, de 02 de dezembro de 2004*. Dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/10.973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/10.973.htm)>. Acesso em 11 jan. 2018.

<sup>8</sup> BRASIL. *Lei nº 13.243/2016, de 11 de janeiro de 2016*. Dispõe sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação e altera a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm#art2)>. Acesso em 20 jan. 2018.

<sup>9</sup> BRASIL. Op. cit.

Feitas essas considerações, chama-se a atenção para a Quarta Revolução Industrial, que inclusive, em 2016, foi o tema da 46ª edição do Fórum Econômico Mundial em Davos, na Suíça, para que seja despertada a necessidade de implementação de uma “sociedade de conhecimento digital”, capaz de assimilar as inovações tecnológicas a partir da criação nacional. No novo momento digital, o Estado também é desafiado a estimular com eficiência a criação científica e tecnológica, visando promover o desenvolvimento nacional sustentável.

Com isso, para destacar a importância da tecnologia, da ciência e da inovação para o desenvolvimento social, segue abaixo síntese do entendimento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE que considerou em seu relatório denominado *Perspectivas da OCDE sobre ciência, tecnologia e indústria de 2014*:

La ciencia, la tecnología y la innovación (CTI) son factores decisivos para lograr un desarrollo social y económico sostenible. En vista de que muchas partes del mundo siguen afrontando severos retos a consecuencia de la crisis económicas, la innovación se está convirtiendo en un motor de crecimiento y productividad de gran relevancia. Además, en los avances científicos y tecnológicos esta la clave para resolver muchos de los retos sociales y ambientales que los países tienen ante sí.<sup>10</sup>

No mesmo sentido, a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura - UNESCO, em publicação de 2016, intitulada *Ciência, tecnologia e innovación, desarrollo sustentable e inclusivo – Un análisis desde las políticas*, destaca que:

**A Ciencia, tecnología e innovación (CTI) se han constituido en motor indiscutible de crecimiento y desarrollo, y son pilares esenciales para un desarrollo inclusivo y sostenible.** La discusión sobre los aspectos normativos es de particular relevancia en el contexto de la agenda de desarrollo sostenible (ADS) y de la búsqueda de que CTI contribuya sustantivamente con procesos de desarrollo sustentable e inclusión social. El desarrollo sustentable enfatiza explícitamente la dimensión normativa de la dirección de la innovación. El desafío para la innovación ya no se relaciona sólo con el potencial económico, sino también con los cambios inducidos por la actividad innovadora a nivel de las sociedades y sus consecuencias sobre la sustentabilidad ambiental y social<sup>11</sup> (grifo nosso)

---

<sup>10</sup> OCDE. *Perspectivas da OCDE sobre ciência, tecnologia e indústria de 2014*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/publications/perspectivas-de-la-ocde-sobre-ciencia-tecnologia-e-industria-2014-version-abreviada-9789264226487-es.htm>>. Acesso em: 05 maio 2017.

<sup>11</sup> UNESCO. *Ciencia, tecnología e innovación, desarrollo sustentable e inclusivo: un análisis desde las políticas*. Disponível em: <<http://www.unesco.org/fileadmin/MULTIMEDIA/FIELD/Montevideo/pdf/PolicyPapersCILAC-InnovacionEmpresarial.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2017.

Desse modo, tanto para a OCDE quanto para a Unesco a ciência, a tecnologia e a inovação são essenciais para o desenvolvimento nacional, principalmente para a criação de emprego e melhor distribuição de renda. Todavia, ainda assim, chama a atenção o fato de que para a economia do Brasil as *commodities* constituam o carro-chefe das exportações.

Segundo levantamento de 2014 da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento – UNCTAD, essas mercadorias representam 60% do valor das exportações brasileiras, sendo que apenas minério, soja e petróleo correspondem a 30% das vendas externas, o que evidencia uma perigosa dependência brasileira da exportação de matérias-primas.<sup>12</sup> Em outros países em desenvolvimento, contudo, a exportação de *commodities* é bem menor, como no México, 23%, e na Índia, 29%. Logo, se percebe que no caso do Brasil há um evidente desequilíbrio nesse aspecto.

Diante dessa realidade, o desafio brasileiro é se tornar desenvolvedor de tecnologia e inovação para atender as demandas do mercado interno e transformar-se em exportador de produtos e serviços de alto valor agregado. Desse modo, o caminho é cada vez mais ficar menos dependente da exportação de matéria-prima para industrialização em outros países para atingir o desenvolvimento socioeconômico, por meio da criação de empregos em território nacional, melhorando a renda da população, bem como a balança comercial para o futuro.

Inclusive a Sociedade Brasileira de Pró-Inovação Tecnológica – PROTEC, associação sem fins lucrativos que tem por finalidade fomentar as inovações tecnológicas, vem calculando o déficit tecnológico brasileiro em produtos de alto conteúdo tecnológico, como aeronaves, fármacos e medicamentos, materiais de escritório e informática, instrumentos médicos e equipamentos de telecomunicações, e de médio conteúdo tecnológico, tais como máquinas e equipamentos elétricos, ferroviários e mecânicos, automóveis e produtos químicos, comparado com a importação dos mesmos itens.

No ano de 2014 a PROTEC apurou que o déficit tecnológico nacional alcançou US\$ 90,3 bilhões, um crescimento de US\$ 40,2 bilhões em comparação ao déficit de US\$ 50,1 bilhões em 2008, o ano de referência quando o estudo foi iniciado. Isso

---

<sup>12</sup> ONU. *Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento – UNCTAD*. Disponível em: < [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2014d7\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2014d7_en.pdf)>. Acesso em: 03 maio 2017.

significa que ocorreu um crescimento de 80% do déficit tecnológico no tempo de apenas seis anos, o que implica uma dependência cada vez mais da tecnologia externa.<sup>13</sup>

Por outro lado, ainda que o Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações mantenha importantes políticas setoriais de incentivo a ciência e tecnologia, como o **Planejamento Estratégico de Tecnologia da Informação** (PETI<sup>14</sup>) (2017-2019), o **Plano Diretor de Tecnologia da Informação e Comunicação** (PDTIC<sup>15</sup>) (2017-2018) e a **Estratégia Nacional de Ciência e Tecnologia e Inovação** (ENCTI<sup>16</sup>) (2016-2019), tudo isso parece ainda muito pouco para mudar a realidade tecnológica nacional.

Por isso, diante do atraso tecnológico brasileiro, há muito a ser feito em prol da promoção da ciência e da tecnologia, sendo que o Poder Público possui papel fundamental no aprimoramento dos instrumentos de fomento no campo tributário, em especial em favor das instituições sem fins lucrativos voltadas a esses serviços.

Desse modo, não é por outro motivo que, seguindo os reclamos da sociedade científica nacional, principalmente de associações científicas, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 85/2015<sup>17</sup>, demonstrando que o maior desafio do Brasil agora é intensificar esforços para constituir um sistema integrado e nacional de ciência e tecnologia, com a participação do Poder Executivo, do Poder Legislativo e de toda a sociedade civil, envolvendo políticos, agências de fomento e principalmente os executores de ciência, pesquisa, tecnologia e inovação, tais como instituições de pesquisa, universidades, empresários, associações e fundações de apoio, para reduzir efetivamente o déficit e o atraso tecnológico nacional.

---

<sup>13</sup> Disponível em: <<http://protec.org.br/editoriais/32731/deficit-tecnologico-brasileiro-cresce-80-em-seis-anos>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

<sup>14</sup> BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Comunicações. *Planejamento estratégico de tecnologia da informação*. Disponível em: <<http://www2.mcti.gov.br/documentos/imagens/controlador2.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2017.

<sup>15</sup> BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Comunicações. *Plano diretor de tecnologia da informação e comunicação*. Disponível em: <[http://www2.mcti.gov.br/index.php?option=com\\_mtree&task=att\\_download&link\\_id=771&cf\\_id=24](http://www2.mcti.gov.br/index.php?option=com_mtree&task=att_download&link_id=771&cf_id=24)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

<sup>16</sup> BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Comunicações. *Estratégia nacional de ciência e tecnologia e inovação*. Disponível em: <<https://portal.insa.gov.br/imagens/documentos-oficiais/ENCTI-MCTIC-2016-2022.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

<sup>17</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional nº 85, de 26 de fevereiro de 2015*: altera e adiciona dispositivos na Constituição Federal para atualizar o tratamento das atividades de ciência, tecnologia e inovação. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc85.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc85.htm)>. Acesso em 23 out. 2017.

Inclusive, diga-se de passagem, o próprio Poder Judiciário tem a missão de fortalecer a tecnologia nacional, quando julga demandas tributárias em que sejam relacionadas a determinada instituição de tecnologia sem fins lucrativos. Isso porque na prática, como será visto adiante, há julgados reconhecendo a imunidade tributária dos impostos a essas pessoas jurídicas, enquanto outros têm negado. Isso demonstra que diante do caso concreto há uma margem de interpretação do juiz, que em sua decisão pode levar em conta a importância da tecnologia para o desenvolvimento nacional, ainda que a consequência disso seja a desoneração dos tributos.

Nas últimas duas décadas, por conta da redemocratização, surgiram em todo o território nacional diversas associações e fundações privadas com o objetivo de prestar serviços de tecnologia e desenvolvimento de protótipos, produção de sistemas de base tecnológica, produção de conhecimento técnico e científico, laboratórios de ensaios, etc. Essas instituições, com o passar dos anos, logo assumiram um papel de destaque em relação à produção científica, tecnológica e inovação, consolidando-se em atores essenciais do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Informação – SNCTI, este agora contemplado no art. 219-B da Constituição Federal, por decorrência da Emenda Constitucional nº 85/2015<sup>18</sup>, sistema este, por sua vez, no terceiro capítulo desse trabalho será analisado com o objetivo de identificar quais são as principais pessoas jurídicas que o integram.

Portanto, nessa pesquisa, a intenção é demonstrar a relevância dessas instituições para o Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação e a necessidade de ampliar os instrumentos de fomento – o que será abordado em seguida –, especialmente os benefícios tributários, visando incentivá-las a se desenvolver e a prestar serviços mais eficientes, que ao final beneficiarão toda a sociedade brasileira, com a geração de mais empregos, renda e principalmente com a criação local de tecnologia.

É notório que o fomento constitui uma importante ferramenta para promover a intervenção indireta do Estado na economia, tanto no que se refere a atividades na ordem econômica como também social. Por isso, será averiguado quais instrumentos fiscais estão atualmente à disposição das “ICTs & I/redes temáticas privadas”. Ao final, será avaliado se há espaço para aperfeiçoar as formas de fomento já existentes e estudada a proposta de criação de novos instrumentos econômicos no âmbito

---

<sup>18</sup> BRASIL. Op. cit.

tributário, partindo da fundamentação constitucional da necessidade de o Estado promover o desenvolvimento nacional.

Em relação ao aspecto tributário, é inegável que no âmbito legislativo no Brasil, nos últimos 50 anos, ocorreu grande progresso quanto aos incentivos para o setor tecnológico empresarial, desde a vigência do Decreto-Lei nº 288/1967, que isentou de imposto de importação os investimentos na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico na Zona Franca de Manaus, passando pela Lei nº 10.973/2004<sup>19</sup> (Lei da Inovação) e pela Lei nº 11.196/2005<sup>20</sup> (Lei do Bem), que configuram importante instrumento de incentivo para os investimentos em inovação, e dando destaque para a recente Lei nº 13.243/2016<sup>21</sup>, que alterou diversas outras leis, visando à desburocratização da parceria para a pesquisa e desenvolvimento entre universidade pública e empresas, a remuneração de professores dessas universidades em regime de dedicação integral para que desenvolvam pesquisas dentro de empresas e para que laboratórios universitários sejam utilizados por indústrias, buscando a sinergia para o desenvolvimento de novas tecnologias<sup>22</sup>.

A Lei nº 11.196/2005<sup>23</sup> criou originalmente em seus arts. 17 a 26 incentivos fiscais para pessoas jurídicas com fins lucrativos tributadas pelo regime do lucro real, desde que apresentem lucro fiscal e invistam em pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, autorizando a dedução no IRPJ e CSLL, além de outros benefícios. Contudo, na redação original dessa lei esse tipo de benefício fiscal não se aplica às associações e fundações, em razão de que elas não possuem fins lucrativos.

Entretanto, conforme será visto mais adiante, com base no art. 19-A da Lei nº 11.196/2005<sup>24</sup>, a partir de 2011 foi previsto o direito de as “ICTs privadas” deduzirem do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica. No entanto, a dúvida

---

<sup>19</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>20</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>21</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>22</sup> BRASIL. *Decreto nº 9.283/2018*. Regulamenta a Lei nº 13.243/2016 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm). Acesso em: 10 fev. 2018

<sup>23</sup> BRASIL. *Lei nº 11.196/2005*. Dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm)> Acesso em 09 jan. 2018.

<sup>24</sup> BRASIL. Op. cit.

aqui é a respeito de quais “ICTs privadas” possuem direito a esse benefício. Aparentemente, o art. 2º do Decreto 6.260/2007<sup>25</sup> concede o direito somente às instituições de ensino, pesquisa e extensão, mas isso será visto com mais detalhes no tópico 5.6.

Conforme será analisado, existe na legislação estadual e federal a previsão para que as “ICTs & I/redes temáticas privadas” gozem de isenções de certos tributos, a exemplo do art. 15 da Lei nº 9.532/97<sup>26</sup>, que dispensa o recolhimento do IR e da CSLL devidos pelas instituições de caráter científico, mas em contrapartida impõe requisitos restritivos para o aproveitamento dessa isenção, o que limita esse benefício tributário, conforme será visto.

Por isso torna-se tão importante investigar em que medida essas instituições se beneficiam das imunidades tributárias dos impostos e das contribuições sociais, visto que esse benefício fiscal configura um direito fundamental, diferentemente da isenção que para determinados autores trata-se de mero favor fiscal.

Embora a imunidade seja um porto seguro a qualquer instituição sem fins lucrativos, será visto que a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal têm colocado diversos obstáculos na legislação infraconstitucional em certos casos injustificáveis, segundo a Constituição Federal, para dificultar o gozo desse benefício fiscal, o que precisa ser combatido com todas as forças.

As dificuldades são de diversas ordens. A primeira é restringir o conceito de educação a fim de que somente se reconheça a imunidade para os serviços de educação *stricto sensu*, ou seja, para aquelas instituições credenciadas pelo Ministério da Educação, não reconhecendo o benefício fiscal para as receitas de todos os demais serviços, por exemplo, cursos livres, consultorias, projetos de desenvolvimento de novos materiais e serviços, transferência de tecnologia etc., ainda que os recursos financeiros dessas atividades sejam revertidos para a finalidade institucional. Outro obstáculo inconstitucional inserido pelo Poder Público para o gozo da imunidade é a edição de lei ordinária arrolando exigências desarrazoadas aos

---

<sup>25</sup> BRASIL. *Decreto nº 6.260, de 20 de novembro de 2007*. Dispõe sobre a exclusão do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dos dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica - ICT. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6260.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6260.htm)>. Acesso em 02 de jan. 2018.

<sup>26</sup> BRASIL. *Lei nº 9.532/1997, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)>. Acesso em 05 de jan. 2018.

contribuintes, enquanto a Constituição Federal determina que somente a lei complementar tem o condão de estabelecer os critérios para limitar o direito à imunidade tributária, conforme será visto.

Por esse motivo, esta pesquisa dedica um capítulo para discutir as limitações inconstitucionais contra as imunidades fiscais, a fim de alertar que tal prática inclusive incorre em desfavor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, indo de encontro com o contexto do novo Estado do Século XXI e da Quarta Revolução Industrial.

Ainda será visto que “ICTs & I/redes temáticas privadas”, constituídas como OSCIPs e OS, podem assumir na prática diversas configurações perante o mercado, e por isso a dificuldade de se classificar todas na mesma categoria para efeitos tributários. Assim, enquanto há algumas que se equiparam a instituições de ensino, por possuírem inclusive credenciamento junto ao MEC e ofertarem mestrado profissional, outras se dedicam à pesquisa científica e à inovação, outras apenas prestam serviços tecnológicos sem nenhuma vinculação com a educação.

## **2.2. Da crise do Estado burocrático ao Estado gerencial**

A discussão a respeito da necessidade de reforma do Estado brasileiro é diretamente proporcional à percepção da falta de qualidade e eficiência dos serviços públicos nas áreas de saúde, educação e assistência social, mas também no âmbito da ciência e da tecnologia, visto o atraso nacional e o aumento do *déficit* tecnológico ocasionado pela insuficiente produção tecnológica. Evidentemente, se as empresas inovam em busca do lucro, já o Estado também deve inovar com o objetivo de desenvolver ciência e novas tecnologias que sejam úteis para toda a coletividade, em prol do desenvolvimento da sociedade.

Importante destacar que se tratando da ciência e da tecnologia, a Emenda Constitucional nº 85/2015<sup>27</sup> promoveu alteração do art. 218 da Constituição Federal, para enaltecer como diretriz ao Estado que essas atividades devem ser reconhecidas como bem público, ter tratamento prioritário e voltar-se preponderantemente à solução dos problemas brasileiros e ao desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Op. cit.

Desse modo, a Carta Política reconheceu o déficit tecnológico como grave problema nacional, e por isso impôs ao Estado a obrigação de fomentar essa atividade, tanto estimulando a inovação nas empresas como, principalmente, fortalecendo a parcela do Terceiro Setor que se dedica à prestação de serviços vinculados à ciência e à tecnologia.

Por isso, é importante compreender que, no campo da tecnologia e da inovação, a reforma do Estado precisa ser mais intensa, a fim de que sejam eliminados obstáculos da atuação na ordem econômica do Terceiro Setor.

Isso implica em interpretar o § 2º do artigo 14 da Lei nº 5.172/66 e o § 4º do art. 150 da Constituição Federal, de modo que seja permitido as instituições do Terceiro Setor, prestadoras do serviço de educação, que explorem a atividade econômica, sem que percam o direito a imunidade.

Na realidade, as parcerias entre o Poder Público e as organizações da sociedade civil precisam ser aceleradas a partir dos instrumentos de fomento já existentes na legislação, a exemplo dos “contratos de gestão”, previstos na Lei nº 9.637/98<sup>28</sup>, e dos “termos de parceria” da Lei nº 9.790/99<sup>29</sup>, bem como dos “termos de colaboração” e “fomento” da Lei nº 13.019/2014<sup>30</sup>, denominada “Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, que em seu inciso IX, do art. 6º prevê como diretriz fundamental do regime de parceria a **promoção de soluções derivadas da aplicação de conhecimentos, da ciência e tecnologia e da inovação para atender necessidades e demandas de maior qualidade de vida da população em situação de desigualdade social**. Cita-se ainda a Lei nº 10.973/2004, pois autoriza que as universidades públicas e os institutos públicos de pesquisa compartilhem seus laboratórios e equipamentos com as empresas e as instituições sem fins lucrativos, além de outras novidades.

Agora partindo direto para uma reflexão a respeito do Estado brasileiro, observa-se que o patrimonialismo tem dificultado a concretização de um verdadeiro

---

<sup>28</sup> BRASIL. *Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998*. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9637.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9637.htm)>. Acesso em 05 de jan. 2018.

<sup>29</sup> BRASIL. *Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/LEIS/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/L9790.htm)>. Acesso em 09 de jan. 2018.

<sup>30</sup> BRASIL. Op. cit.

Estado de Direito Social e Democrático, ou então de um Estado de Bem-Estar Social. Isso decorre da constatação de que entre 1500 e 1936, ou seja, por exatos 436 anos da história de um total de 517 anos de existência do Brasil, seus habitantes não tiveram um Estado muito focado na defesa do interesse da maioria dos cidadãos, tudo porque os interesses privados de determinados grupos sempre foram muito fortes. Primeiro, entre 1500 e 1822, os brasileiros foram vítimas do patrimonialismo colonial; depois, entre 1823 e 1889, vítimas do patrimonialismo imperial; e entre 1889 e 1936, vítimas do patrimonialismo oligárquico, e até os dias atuais sofrem com os seus efeitos.

Evidentemente que não se pretende aqui generalizar, pois muitos homens bons lutaram pela liberdade, fraternidade e igualdade nesse período. Basta lembrar que durante a história do Brasil diversos movimentos sociais surgiram contra a opressão, visando a conquista de mais direitos ao povo.

Utilizando-se das lições de Beatriz de Souza Wahrlich, observa-se que em 1936, com a criação do DASP – Departamento de Administração do Serviço Público, o Estado brasileiro iniciou a implementação da primeira grande reforma administrativa voltada ao modelo burocrático weberiano, como clara manifestação de se colocar contra o patrimonialismo, principalmente reconhecendo o mérito na administração de pessoal, na administração de materiais, na administração orçamentária, na revisão de estruturas e na racionalização de métodos. Depois, diversas outras reformas administrativas menores foram implementadas, chamando a atenção, em 1967, a grande reforma gerencial promovida pelo Decreto-Lei nº 200/67.

A autora observa também que o organismo burocrático historicamente sempre resistiu e reagiu negativamente às reformas administrativas, principalmente quando promovem mudanças que prejudiquem seus privilégios, prerrogativas e/ou benefícios classistas. Além disso, a tendência é que esses grupos se organizem para lutar pela manutenção do *status quo* sempre que lhes pareça mais favorável do que a nova situação decorrente da mudança. Esse problema tem levado à deformação dos propósitos reformistas. Wahrlich destaca ainda que a burocracia brasileira é pouco preocupada em enfatizar o controle, que na maioria das vezes é meramente formal.<sup>31</sup>

Conforme apontado pela autora, observa-se que diversas reformas administrativas foram realizadas pelo Estado na tentativa de implementar a boa

---

<sup>31</sup> WAHRLICH, Beatriz Marques de Souza. *Reforma administrativa federal brasileira: passado e presente*. Revista de Administração Pública, v. 8, p. 27-75, 1974.

burocracia weberiana, o que resultou em maior eficiência do serviço público. Disso se conclui que desde 1936 até 2017 o Estado se tornou cada vez mais impessoal e profissionalizado, mas ainda hoje há muito que avançar, visto que o povo brasileiro sente os efeitos do resistente patrimonialismo político e do patrimonialismo privado, em funcionamento tanto em parcela do Segundo Setor (empresariado) como também em parte do Terceiro Setor (associações e fundações criadas com propósitos não republicanos). Nesse sentido, escreveu Paulo Caliendo a respeito de um fenômeno muito comum no Brasil no âmbito tributário: “Um dos exemplos de *rent seeking* está na tomada de partes do aparelho de poder por parte de grupos privados na busca de interesses egoísticos privados, especialmente no enriquecimento de alguns em detrimento da coletividade”.<sup>32</sup>

Na prática, o patrimonialismo é combatido por técnicas de boa burocracia, conforme os preceitos construídos por Max Weber em sua obra *Economia e sociedade*. Entretanto, no Brasil observa-se o quanto é difícil se implementar os conceitos weberianos, que por sua vez apontam no seguinte sentido:

- I. Rege o princípio de áreas de jurisdição fixas e oficiais, ordenadas de acordo com regulamentos, ou seja, por leis ou normas administrativas. (...)
- II. Os princípios da hierarquia dos postos e dos níveis de autoridades significam um sistema firmemente ordenado de mando e subordinação, no qual há uma supervisão dos postos inferiores pelos superiores. Esse sistema oferece aos governados a possibilidade de recorrer de uma decisão de uma autoridade inferior para a sua superior, se uma forma regulada com precisão. (...)
- III. A administração de um cargo moderno se baseia em documentos escritos (“arquivos”), reservados em sua forma original ou em esboço. (...)
- IV. A administração burocrática, pelo menos toda a administração especializada – que é característica moderna – pressupõe habitualmente um treino especializado e completo.
- V. Quando o cargo está plenamente desenvolvido, a atividade oficial exige a plena capacidade de trabalho do funcionário, a despeito do fato de ser rigorosamente delimitado no tempo de permanência na repartição, que lhe é exigido. Normalmente, isso é apenas o produto de uma longa evolução, tanto nos cargos públicos como privados.
- VI. O desempenho do cargo segue as regras gerais, mais ou menos estáveis, mais ou menos exaustivas, e que podem ser aprendidas. O conhecimento dessas regras representa um aprendizado técnico especial, a que se submetem esses funcionários”.<sup>33</sup>

Rubens Goyatá Campante, em artigo intitulado *O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira*, traz importante contribuição para explicar as raízes

---

<sup>32</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. São Paulo: Elsevier, 2009. p. 26.

<sup>33</sup> WEBER, Max. *Economia e sociedade*. 4. ed. Brasília: Editora UNB, 2009. p. 141.

dos problemas do Estado brasileiro, quando discorre sobre o livro de Raymundo Faoro denominado *Os donos do poder*: formação do patronato político brasileiro, escrito em 1958. Nesse artigo, Campante explica que historicamente o capitalismo brasileiro foi estruturado na dependência do Estado e se recusou a aceitar a impessoalidade e racionalidade:

O Estado não assume o papel de fiador e mantenedor de uma ordem jurídica impessoal e universal que possibilite aos agentes econômicos a calculabilidade (termo caro a Weber, amplamente usado por Faoro) de suas ações e o livre desenvolvimento de suas potencialidades; ao contrário, intervém, planeja e dirige o mais que pode a economia, tendo em vista os interesses particulares do grupo que o controla, o estamento. Não há “regras do jogo” estáveis na economia, pois elas atendem ao subjetivismo de quem detém o poder político. Esse tipo de capitalismo adota do moderno capitalismo a técnica, as máquinas, as empresas, sem lhe aceitar, todavia, a “alma” – a racionalidade impessoal e legal-universal. Um arranjo tradicional, mas maleável em face da modernidade capitalista, a qual aceita seletivamente, mas sem vender a alma – conformada à racionalidade personalista e casuística. **O capitalismo não brota espontaneamente na sociedade, mas vicia-se no estímulo e na tutela estatal: tire-se do capitalismo brasileiro o Estado e pouco ou nada sobrar**á, adverte Faoro.<sup>34</sup> (grifo)

Campante ainda destaca que para Faoro a sociedade brasileira não está organizada em classes sociais, pois as sociedades de classes apresentam como característica o elemento universalista. Assim, a sociedade está fundamentada no tipo estamental, visto que privilegia a desigualdade e ainda favorece muito os particularismos a favor de determinada elite política com suas relações com o Estado, e, socialmente, definida por seu *modus vivendi* estilizado e exclusivista. Campante ressalta ainda no mesmo artigo que:

O instrumento de poder do estamento é o controle patrimonialista do Estado, traduzido em um Estado centralizador e administrado em prol da camada político-social que lhe infunde vida. Imbuído de uma racionalidade pré-moderna, o patrimonialismo é intrinsecamente personalista, tendendo a desprezar a distinção entre as esferas pública e privada. **Em uma sociedade patrimonialista, em que o particularismo e o poder pessoal reinam, o favoritismo é o meio por excelência de ascensão social e o sistema jurídico, *lato sensu*, englobando o direito expresso e o direito aplicado, costuma exprimir e veicular o poder particular e o privilégio, em detrimento da universalidade e da igualdade formal-legal.** O distanciamento do Estado dos interesses da nação reflete o distanciamento do estamento dos interesses do restante da sociedade.<sup>35</sup> (grifo nosso)

---

<sup>34</sup> CAMPANTE, Rubens G. *O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira*. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, 2003, p. 153-159.

<sup>35</sup> *Ibid.*

Uma vez feitas essas considerações a respeito da resistência do patrimonialismo perante os fundamentos da burocracia, parte-se agora rapidamente para a análise das fases de evolução do Estado de um modo geral. Jorge Reis Novais, citando Marques Guedes, descreve os motivos pelos quais implodiu-se o Estado Liberal e que depois resultaram nas bases do Estado Social:

No final do século XIX que sob o impulso conjugado das lutas populares e de intenções políticas de reforma social, se assiste, na generalidade dos países europeus e a partir de “mútuas” privadas, ao progressivo estabelecimento por parte do Estado dos seguros contra acidentes de trabalho ou doenças profissionais e ao aparecimento de uma legislação laboral tendente a refrear os excessos mais chocantes do capitalismo selvagem, especialmente nos domínios dos horários de trabalho e do trabalho infantil e feminino.<sup>36</sup>

Nesse contexto, o Estado Social, em tese, preocupa-se com a distribuição e redistribuição do produto social e com o desenvolvimento das pessoas, com a finalidade de perseguir a justiça social. Portanto, desenvolve-se não somente em torno de uma política econômica, mas principalmente em direção à garantia de condições vitais aos cidadãos, por meio da prestação de serviços públicos que possibilitem o gozo dos direitos fundamentais.

Com o objetivo de descrever o Estado Social, Novais afirma:

Com efeito, a exigência de socialização do Estado implica não apenas o reconhecimento da intervenção dos grupos de interesse e organizações sociais na tomada das decisões políticas e organizações sociais na tomada das decisões políticas centrais, mas, fundamentalmente, a recondução institucional dessas decisões à vontade democraticamente expressa pelo conjunto da sociedade. Para que o qualificativo “social” aposto ao Estado não seja mero “afã retórico” não basta a intervenção organizada e sistemática do Estado na economia, a procura do bem-estar, a institucionalização dos grupos de interesses ou mesmo o reconhecimento jurídico e a consagração constitucional dos direitos sociais, é ainda imprescindível a manutenção ou aprofundamento de um padrão político de vida democrática que reconheça ao cidadão um estatuto de participante e não apenas de um mero recipiente da intervenção social do Estado. (...) Assim, o reconhecimento dos mecanismos da democracia política, como único quadro capaz de permitir o desenvolvimento de um processo de efetiva socialização do Estado, constitui um pressuposto imprescindível do Estado social.<sup>37</sup>

Já o Estado de Bem-Estar Social teve configuração após a Segunda Guerra, fruto dos problemas causados pelo liberalismo e pela degradação das condições de trabalho, que causou extrema desigualdade social. Manuel Pelayo García, em seu

---

<sup>36</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Coimbra, 1987, p. 189.

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 201-202.

livro *Las transformaciones del estado contemporaneo*, definiu bem esse contexto: “pésimas condiciones vitales de los estratos más desamparados y menesterosos de la población”.<sup>38</sup>

Com efeito, a conformação do Estado de Bem-Estar Social teve em sua constituição a participação de novos protagonistas sociais, ou seja, os sindicatos e as associações civis, visto que estes influenciaram a definição dos propósitos estatais, já que obtiveram êxito na inclusão de suas pautas perante o Estado. Segundo afirmou Pelayo, “en efecto, la presión de los sectores ‘sumergidos’ a través de nuevos protagonistas (partidos políticos de masas y sindicatos de reivindicación sectorial más el uso de nuevas herramientas de lucha).”

Conforme se percebe, é inegável que tanto o Estado Social como o Estado de Bem-Estar Social tiveram um papel fundamental na história, principalmente após a Primeira e a Segunda Guerra Mundial, por terem contribuído para a reconstrução dos países devastados pelos conflitos e auxiliado na minimização do sofrimento de milhares de pessoas.

É interessante notar que, quando se analisa os estágios de evolução dos Estados europeus, logo se percebe que persiste uma dificuldade em enquadrar o Brasil nesses quadros de desenvolvimento estatal, principalmente porque há a percepção de que aqui nunca existiu um legítimo Estado de Bem-Estar Social.

Gilberto Bercovici explica que o Estado brasileiro é estruturalmente heterogêneo e contraditório, atuando ora como um Estado Social forte e intervencionista, ora como impotente face aos fortes interesses privados, inexistindo integração social e econômica. Devido a esse antagonismo, o Brasil não conseguiu de modo eficiente concretizar uma sociedade de bem-estar social moderna e avançada, apresentando-se como um Estado tradicional e repressor em grande parte das questões sociais. Assim, embora seja forte e intervencionista, é, paradoxalmente, impotente ante os hercúleos interesses privados e corporativos dos setores mais favorecidos economicamente.<sup>39</sup>

Assim, embora a Constituição brasileira preveja os contornos de um Estado de Bem-Estar Social, são notórios os problemas de acesso a direitos fundamentais por parte dos cidadãos, principalmente o direito ao desenvolvimento, o que tem

---

<sup>38</sup> GARCÍA, Manuel Pelayo. *Las transformaciones del estado contemporaneo*. Madrid: Alianza Universidad, 1991, p. 18.

<sup>39</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 55.

provocado reflexões a respeito da causa desse problema e principalmente a respeito das soluções.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro comenta que o Estado de Direito Social e Democrático foi estruturado para fazer frente aos desafios sociais:

Acrescentou-se a ideia de Estado Democrático de Direito, por outras palavras, o Estado, sem deixar de ser Estado de Direito, protetor das liberdades individuais, e sem deixar de ser Estado Social, protetor do bem comum, passou a ser também Estado Democrático. Daí a expressão Estado de Direito Social e Democrático. **Com a nova concepção de Estado de Direito, o interesse público humaniza-se, à medida que passa a preocupar-se não só com os bens materiais que a liberdade de iniciativa almeja, mas também com valores considerados essenciais à existência digna; quer-se liberdade com dignidade, o que exige atuação do Estado para diminuir as desigualdades sociais e levar a toda a coletividade o bem-estar social.** O interesse público, considerado sob o aspecto jurídico, reveste-se de um aspecto ideológico e passa a confundir-se com a ideia de bem comum.<sup>40</sup> (grifo nosso)

Como dito, a proposta do Estado burocrático no Brasil se mostrou ineficiente em relação às necessidades da Administração Pública para prestar os serviços públicos de qualidade a que se propunha, talvez devido à preocupação excessiva com os processos, o que o distanciou dos resultados. A verdade é que o Estado brasileiro não garante os direitos elementares do cidadão, pois, segundo Augustinho Vicente Paludo:

A administração burocrática pública era voltada para si mesma, perdendo a noção de sua missão básica de instrumento do Estado para servir à sociedade, e o controle dos meios transformara-se na própria razão de ser da administração – tanto é que qualidade era conceituada como a efetividade no controle dos abusos.<sup>41</sup>

O Estado brasileiro apresenta sérios problemas, que são sentidos pela dificuldade em se fazer negócios, por conta de diversos motivos, como por exemplo escolarização, ausência de infraestrutura, atraso tecnológico, etc., e dentre eles as disfunções da burocracia. É o resultado do estudo publicado em 2017 pelo Banco Mundial, denominado “Doing Opportunity for All Equal Opportunity for All: comparing business regulation for domestic firms in 190 economies”, que analisou a situação de 190 países e inseriu o Brasil na posição 127, levando em conta qualidade e eficiência

---

<sup>40</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia terceirização e outras formas*. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

<sup>41</sup> PALUDO, Augustinho Vicente. *Administração pública: teoria e questões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 61.

para os negócios, considerando os seguintes critérios: i) procedimentos, tempo, custo e capital mínimo pago para iniciar um negócio; ii) procedimentos, tempo e custo para completar todas as formalidades para construir um armazém; iii) procedimentos, tempo e custo para se conectar à rede elétrica; iv) procedimentos, tempo e custo para transferir uma propriedade; v) pagamentos, tempo e taxa de imposto total para que uma empresa cumpra todos os impostos e regulamentos; vi) tempo e custo para resolver uma disputa comercial; vii) tempo, custo, resultado e taxa de recuperação de uma insolvência comercial.<sup>42</sup>

Com base nesse estudo, tem-se o indicativo de que o país precisa primeiro reconhecer e depois enfrentar diversos problemas causados pelas disfunções da burocracia. Nesse sentido, é inegável que o Decreto nº 9.094/2017<sup>43</sup> é um importante avanço, pois passou a garantir a pessoas jurídicas atendimento simplificado em serviços públicos, inclusive a dispensa do reconhecimento de firma e da autenticação de cópia de documentos expedidos no país por órgãos públicos federais, o que por sua vez pode gerar reflexos para os 26 Estados e 5.570 Municípios e para o Distrito Federal, caso exista vontade política para tanto.<sup>44</sup>

Conseqüentemente, devido à falta de eficiência e resultado da Administração Pública, tomou forma no Brasil, na década de 1990, o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, proposto por Bresser-Pereira:

O discurso da administração gerencial, nos termos do "Plano Diretor", pauta-se na necessidade de redução de custos, a melhoria na qualidade e eficiência dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário, com um rompimento com a administração burocrática. Não nega todos os princípios da burocracia, pois conserva alguns, flexibilizando-os, como a admissão por concurso público, sistema estruturado e universal de remunerações, carreiras, avaliações de desempenho, treinamento sistemático. A diferença fundamental é a forma de controle: deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados (controle *a posteriori*). O interesse público não é mais o interesse do Estado, mas o da coletividade. O cidadão é um cliente.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> BANCO MUNDIAL. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>>. Acesso em: 12 jun. 2017.

<sup>43</sup> BRASIL. Governo Federal, *Decreto nº 9.094, de 17 de julho de 2017*. Dispõe sobre a simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos, ratifica a dispensa do reconhecimento de firma e da autenticação em documentos produzidos no País e institui a Carta de Serviços ao Usuário. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9094.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9094.htm)>. Acesso em 23 de jan. 2018.

<sup>44</sup> BRASIL. *Decreto Federal nº 9094/2017*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9094.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9094.htm)>. Acesso em: 18 jul. 2017.

<sup>45</sup> BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Da administração pública burocrática à gerencial*. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1999. p. 243.

Ainda no livro *Reforma do Estado para a cidadania*, Bresser-Pereira destaca o papel das instituições científicas não estatais nos seguintes termos:

A reforma gerencial parte do pressuposto de que em um grande número de áreas, particularmente na social e científica, o Estado pode ser eficiente, desde que use instituições e estratégias gerenciais, e utilize organizações públicas não-estatais para executar os serviços por ele apoiados.<sup>46</sup>

José Eduardo Faria comenta que no Brasil não se implementou um Estado de Bem-Estar Social, pois apesar do assistencialismo e da forte intervenção econômica com empresas estatais, o objetivo não era a redistribuição de renda e o desenvolvimento e melhoria da qualidade de vida das pessoas, mas tão somente o crescimento econômico e a modernização da infraestrutura. Além disso, a administração ditatorial foi ineficiente, incompetente e improdutiva e produziu ainda mais desigualdade social, marcada pela falta de efetividade dos direitos.<sup>47</sup>

Em razão do aperfeiçoamento da democracia e da cidadania, brotou na sociedade a exigência por um Estado mais eficiente, até por força do art. 37 da Constituição, e que permita cada vez mais controle popular, de modo a atender às demandas dos cidadãos sempre com serviços públicos de melhor qualidade e a um menor custo, a fim de que o país se torne menos injusto e mais igualitário.

Paulo Caliendo afirma que eficiência é o processo que produz a maior quantidade de resultados com a menor utilização de meios. Já eficácia é a produção de resultados com a maior produção de efeitos e efetividade a maior produção de efeitos no tempo. Esse autor, ainda enxerga uma relação de conexão necessária entre eficiência e justiça (2006. p. 49-68, *apud* Alejandro Bugalho Alvarez), visto que: i) uma sociedade idealmente justa é uma sociedade eficiente; ii) uma sociedade idealmente justa e equitativa dificilmente será uma sociedade que desperdiça, não utiliza ou subutiliza recursos; iii) a eficiência é um componente da justiça, embora não seja nem o único e nem o principal critério de justiça; iv) a eficiência, entendida como processo de maximização de riqueza social, exige intervenções regulatórias, corretivas ou

---

<sup>46</sup> BRESSER-PEREIRA. *Reforma do estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Editora 34, 1998. p. 31.

<sup>47</sup> FARIA, José Eduardo. *Direito e economia na democratização brasileira*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 48, 120.

estratégias do Estado no mercado; v) existe uma utilidade em observar se os mecanismos jurídicos de controle são eficientes na produção de riqueza social.<sup>48</sup>

Sílvia Faber Torres é mais radical em seus comentários e aponta logo para a falência do Estado, nos seguintes termos:

No campo da **Administração Pública há a erosão do modelo estatista**, que rompe com o consenso intervencionista e **impulsiona a transformação** da Administração Pública, que perde sua configuração impositiva e burocratizada e **ganha feição consensual e gerencial**, pela qual a Administração substitui o mecanismo clássico da coerção pelo da colaboração e produz um sistema de gestão pública baseado em instrumentos consensuais e negociais – como contratos, acordos e termos de parceria – com vistas a obter uma melhor eficiência do atuar da Administração.<sup>49</sup> (grifo nosso)

A partir do cenário descrito por Torres é que se desenvolve no Brasil a ideia de partilhar, entre o Poder Público e a sociedade civil, a responsabilidade e a proteção do interesse comum de todos os brasileiros, que agora não pertence exclusivamente ao Estado.

Sabe-se ainda que o mercado não garante desenvolvimento econômico e tende a concentrar riqueza. É por isso que Bresser-Pereira defende a existência de um Estado forte e coordenador da economia, marcado por mais governança, que enfrente o mercado e busque recuperar sua viabilidade de gestão e implementação de políticas públicas. Nessa perspectiva, deseja-se um Estado disposto a oferecer à sociedade novos modelos de parceria, sempre com foco em garantir mais eficiência, mediante análise de resultado e cumprimento de metas, e principalmente buscando eficácia de resultado.

A governança aqui exigida é aquela que traz a ideia da adoção de procedimentos que implementem melhores técnicas de gestão administrativa, o que nas palavras de Leonardo Valles Bento significa “respeito aos pré-requisitos institucionais para a otimização do desempenho administrativo, isto é, o conjunto dos instrumentos técnicos de gestão que assegure a eficiência e a democratização das políticas públicas”.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> CALIENDO, Paulo. Op. cit. p. 70 e 76.

<sup>49</sup> TORRES, Sílvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 159-160.

<sup>50</sup> BENTO, Leonardo Valles. *Governança e governabilidade na reforma do estado: entre eficiência e democratização*. Barueri: Manole, 2003. p. 85.

Odete Medauar explica, quando trata de controle de gestão, que as disfunções do modelo burocrático precisam ser combatidas com uma Administração gerencial:

A rigidez do funcionamento da estrutura hierarquizada da Administração e a consequente diluição de responsabilidades, dentre outros motivos, acarreta a busca de novos métodos de direção e de novas técnicas de controle. Nesse sentido, aponta para métodos e técnicas de controle e gestão por objetivo de **realização e produtividade na busca de resultados, redução de despesas, melhora da qualidade dos serviços, observância dos programas, uso de indicadores de gestão, execução de orçamento apoiado por análise de custos e exige acompanhamento simultâneo da atuação**, com medidas corretivas a cada passo, impedindo a dispersão ou mau uso dos recursos humanos e materiais alocados.<sup>51</sup> (grifo nosso)

Em resumo, o “Estado Burocrático Gerencial” não pretende se sobrepor ou eliminar o Estado burocrático, mas representa uma evolução do modelo de gestão atualmente dominante no país. Em outras palavras, o propósito é combater as “disfunções” da burocracia, tais como: i) privilégios; ii) mordomias; iii) falta de controle de frequência do servidor; iv) avaliações de desempenho meramente formais; v) falta de produtividade; vi) impessoalidade, nepotismo cruzado e trocado, etc.

O desejo do cidadão por reforma administrativa é legítimo e decorre da falta de suficiente efetivação dos direitos fundamentais no Brasil, principalmente quando se constata que o modelo burocrático de Estado, por vezes, está mais preocupado em defender os interesses públicos secundários, e de seus servidores e gestores de plantão, do que os interesses propriamente da sociedade, especialmente dos mais carentes e necessitados que tanto dependem da existência e qualidade dos serviços públicos. Assim, a implantação do modelo gerencial de gestão na Administração Pública inevitavelmente terá um impacto positivo para o cidadão. Além do que, a qualidade dos serviços públicos tem relação direta com a redução das desigualdades sociais e a concretização da justiça nos termos do art. 3º da Carta Política.

Por esse motivo, a partir da nova perspectiva do Estado Social e Democrático, é necessária uma reformulação do regime de Direito Administrativo embasado na ideia do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, visto que o conteúdo do princípio democrático, encartado pela Constituição Federal de 1988, há

---

<sup>51</sup> MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 384.

trinta anos vem sendo aperfeiçoado a partir do desejo de uma maior participação popular nas decisões estatais.

Além disso, não é unanimidade na doutrina o entendimento a favor da “teoria da supremacia e indisponibilidade do interesse público”, a exemplo de Marçal Justen Filho, que tece fortes críticas contra o conceito de “interesse público”, que segundo ele geralmente legitima “arbitrariedades ofensivas à democracia e aos valores fundamentais”.<sup>52</sup>

Ainda conforme Justen Filho, o grande problema é que, em regra, se confunde o interesse público com interesse do Estado e o interesse do aparato administrativo e também com o interesse dos agentes públicos.<sup>53</sup>

Na mesma linha de Justen Filho, Humberto Ávila afirma que o que se denomina “princípio do interesse público”, na verdade, é uma regra e não um princípio, pois este permite ponderação, enquanto a regra é imperativa. Assim, ocorrendo conflito, este deve ser resolvido por meio de uma preponderância entre o interesse público e o particular. Dessa forma, segundo o autor, “em vez de uma relação abstrata de prevalência absoluta, deve ser descrita uma relação concreta de prevalência relativa”. Para a resolução dessa controvérsia, portanto, deve ser analisado o caso concreto, e quando existir confronto entre o interesse público e o privado e disso resultar agressão ao direito fundamental, deve prevalecer o interesse particular, pois é inaceitável tal violação a um direito constitucionalmente garantido.<sup>54</sup>

Por outro lado, há diversos autores que sustentam que o Estado gerencial é fruto do neoliberalismo imposto pelo capital estrangeiro com o objetivo de saquear as riquezas nacionais. O maior defensor dessa linha de pensamento é o professor Celso Antônio Bandeira de Mello, que em artigo publicado na Revista Eletrônica de Direito de Estado se posiciona veementemente contra a reforma implementada no Brasil da década de 1990, inclusive repudiando energicamente a parceria entre as organizações da sociedade civil e o Poder Público:

Na área que nos interessa, a jurídica, no Brasil foram necessárias alterações legislativas e até mesmo constitucionais para que se oferecesse o máximo de suporte a esta penetração de interesses internacionais. Assim, no governo que precedeu ao do atual Presidente, foram procedidas agressões

---

<sup>52</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 36.

<sup>53</sup> *Ibid.*, p. 39.

<sup>54</sup> ÁVILA, Humberto. *Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular*. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 7, out. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2017.

duríssimas ao espírito norteador da Constituição no que se refere à defesa da soberania e dos interesses nacionais contra ambições econômicas de grupos multinacionais. (...) Outrossim, a abertura da navegação de cabotagem e interior aos estrangeiros integrava-se na amplitude do projeto desnacionalizador cujo ponto crucial residiu na supressão do conceito de empresa brasileira de capital nacional e na proteção que se lhe deveria outorgar. (...) **Surgiram, nesta mesma esteira, institutos jurídicos novos, tais como os contratos de gestão, as agências reguladoras, as “organizações sociais” “as organizações da sociedade civil de interesse público” e, por último, as chamadas “parcerias público-privadas”. Tais figuras foram concebidas** ou para copiar mimeticamente instituições alienígenas, sem nenhuma relação com a índole do direito local, ou **para proporcionar ampla proteção aos inversores estrangeiros ou mesmo para exponenciar as “privatizações”, designação que se deu para a retração do Estado e liberação dos mercados à cobiça dos adventícios.** É prescindindo dizer que na implantação destas “novidades” o direito constitucional pátrio foi atropelado sem contemplações.<sup>55</sup> (grifo nosso)

Ainda em contrariedade ao Estado gerencial é possível citar a opinião de Sílvio Luís Ferreira da Rocha: "os argumentos que justificam essa redefinição das atividades do Estado são financeiros, jurídicos e políticos e partem da premissa - não comprovada por qualquer experiência histórica recente - de que haverá, ao final do processo, uma melhoria da capacidade do Estado de atender às demandas sociais".<sup>56</sup>

Na mesma linha de crítica dirigida ao Estado gerencial e à eficiência dos serviços prestados pelo Terceiro Setor, Valmir Pontes Filho argumenta que não há comprovação de que as organizações sociais prestam serviços que atendam ao interesse público, sendo que ainda são utilizadas para burlar os concursos públicos e para facilitar o acesso dos interesses do capital e de pessoas mal-intencionadas.<sup>57</sup>

Apesar da doutrina que defende o modelo burocrático de Estado, parece que com a vigência das Leis nº 13.019/2014<sup>58</sup> e 13.243/2016<sup>59</sup> está melhor desenhado pelo legislador o Estado consensual. Inclusive, além dos autores já trazidos, vêm se fortalecendo vozes no Brasil e no exterior para enaltecer as liberdades individuais, como é o caso de Jaime Rodríguez-Arana, quando escreveu a respeito da Reforma do Estado de Bem-Estar, manifestando sua compreensão de que a Administração Pública não é mais dona do interesse público, pois a partir dos novos tempos é necessária uma articulação com a sociedade civil para definir as políticas públicas.

---

<sup>55</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O neocolonialismo e o direito administrativo brasileiro. *Revista Eletrônica de Direito do Estado – REDE*, Salvador, n. 17, p. 1-13, jan./mar. 2009.

<sup>56</sup> ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. *Terceiro setor*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 32-33.

<sup>57</sup> PONTES FILHO, Valmir. O estado brasileiro, sua atuação e seu dever constitucional. In: *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 31, p. 68-69, 2002.

<sup>58</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>59</sup> BRASIL. Op. cit.

Logo, esse entendimento conferiu uma nova cor ao princípio da supremacia do interesse público:

En otras palabras, **la Administración ya no es dueña del interés público sino que está llamada, por su inserción en el Estado Social y Democrático de Derecho, a articular una adecuada intercomunicación con los agentes sociales para redefinir las políticas públicas**. Quiere eso decir que los ciudadanos no deben ser sólo sujetos pasivos de las potestades públicas, sino que deben aspirar a ser legítimos colaboradores y protagonistas de la propia Administración para la gestión de los propios intereses que les afecten. Desde esta perspectiva puede entenderse mejor la función promocional de los poderes públicos en nuestro tempo.<sup>60</sup> (grifo nosso)

Por esse motivo, evidencia-se a relevância da Lei nº 13.019/2014<sup>61</sup>, visto que permite que as organizações da sociedade civil apresentem projetos ao Poder Público, inclusive visando a promoção de soluções derivadas da aplicação de conhecimentos, da ciência e tecnologia e da inovação para atender a necessidades e demandas de maior qualidade de vida da população em situação de desigualdade social.

Além disso, considerando que a Constituição Federal brasileira é classificada como dirigente, a consequência é que ela não deve se restringir a apenas prever direitos. A Constituição incorporou normas jurídicas cogentes e metas e programas políticos de observância obrigatória para os três Poderes, e por isso o Estado tem o dever de intervir na ordem social e econômica para buscar a transformação da realidade das pessoas. “As Constituições dirigentes vinculam o Estado para que este estabeleça programas para o futuro”<sup>62</sup>. Esse tema será retomado no capítulo reservado a tratar da relação do Terceiro Setor com o desenvolvimento.

Dando sequência à análise do Estado, é interessante perceber que se no Estado Liberal o protagonista foi o Poder Legislativo, por meio da lei, limitando o poder do monarca e estabelecendo as bases dos direitos civis de primeira dimensão, na segunda metade do século XX e início do século XXI a função do Poder Executivo ganha destaque, por ser o instrumento do Estado para implementar os direitos fundamentais e em especial os direitos de segunda e terceira dimensões, principalmente o direito ao desenvolvimento.

---

<sup>60</sup> RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime. La reforma del estado de bienestar. *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, A Coruña, n. 11, p. 827-837, 2007.

<sup>61</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>62</sup> BERCOVICI, op. cit., p. 33.

O professor Rodríguez-Arana considera que as organizações sociais se apresentam como uma opção contra a falta de ação adequada do Estado na prestação de serviços públicos aos cidadãos, a partir de menos regulamentos e leis, a fim de que se permita maior liberdade à sociedade civil:

En términos generales, las transformaciones observadas en los países desarrollados desde una perspectiva de la gestión pública son bastante similares. Todo un conjunto de fenómenos como la preocupación por la eficacia pública, la búsqueda de la calidad en la prestación de los servicios públicos con la consiguiente orientación al ciudadano, supuestos de descentralización territorial y funcional, **mayor participación de las organizaciones no gubernamentales en la gestión de servicios, etc., son intentos de reducir el exceso de leyes y reglamentos y, al tiempo, fórmulas para generar instrumentos que fortalezcan la idea de servicio público, tan necesaria hoy en día.**<sup>63</sup> (grifo nosso)

Nesse aspecto, ainda considerando que a promoção do desenvolvimento é um objetivo da República Federativa do Brasil, expressamente prevista no inciso II do art. 3º da Constituição Federal, bem como em seu art. 218, o qual prevê que o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação, entende-se que é dever estatal garantir a efetivação desses direitos por meio da administração direta e indireta e principalmente em parceria com a sociedade civil, com auxílio do Terceiro Setor, a partir dos instrumentos de fomento previstos em lei, conforme será a seguir demonstrado.

Além do mais, conforme comentado na introdução, segundo a Sociedade Brasileira de Pró-Inovação Tecnológica – PROTEC, o déficit tecnológico do Brasil teve um crescimento de 80% em seis anos. Por esse motivo, o Estado, ator principal da ordem econômica e social, precisa urgentemente ampliar os mecanismos de fomento em favor da “ICTs & I/redes temáticas privadas” que tenham condições de prestar os serviços de tecnologia para atender às demandas internas das empresas, do próprio Estado, das pessoas, bem como de outras organizações sociais, melhorando a produtividade para gerar mais renda para os brasileiros.

Por outro lado, o gestor de plantão, quando se recusa a firmar parcerias com o Terceiro Setor, segundo as leis já disponíveis, contribui para tornar a sociedade menos livre, mais carente e injusta, na medida em que o fomento da tecnologia nacional tende a gerar riqueza local.

---

<sup>63</sup> RODRÍGUEZ-ARANA, op. cit., p. 829.

Com efeito, o propósito da reforma em exame, no âmbito tecnológico, implica trazer um Estado consensual em substituição do Estado centralizador e burocrático, por meio do qual coexista uma grande quantidade de pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, que assumam a gestão de serviços e a pesquisa científica, tecnológica visando o desenvolvimento de novos produtos e serviços, mediante o financiamento do Estado, com fiscalização dos entes federados e o controle do Tribunal de Contas e da sociedade civil. Portanto, propõe-se um Estado mais regulador em substituição do Estado prestador de serviços, um Estado em que possam conviver lado a lado a iniciativa privada e o Poder Público, sendo a primeira fomentada por meios de contrato de gestão, termos de parceria, etc.

Nesse sentido, e como consequência desse novo modelo de Estado, o fomento ganhou espaço, por meio da aprovação no Congresso Nacional das leis já mencionadas. Portanto, a reforma gerencial aponta no sentido de um Estado cada vez mais cooperativo com a sociedade civil, somando esforços para garantir serviços de qualidade no âmbito da ciência e da tecnologia, dentre outras atividades.

Repise-se que a proposta do Estado Burocrático Gerencial não defende o Estado mínimo, pois isso implicaria retroceder ao século XVIII, mas sim um Estado forte e coordenador e com grande capacidade de governança e qualidade na prestação dos serviços, que promova o controle de seus servidores, apresente mais transparência e foco no cidadão-cliente, realize avaliação de desempenho não meramente formal e ainda fomente o desenvolvimento socioeconômico. Nesse formato, o Estado é social, porque continua a proteger os direitos sociais e a promover o desenvolvimento econômico, e liberal, porque faz isso se utilizando mais dos controles de mercado e menos dos controles administrativos.

Discorrendo sobre o Estado do século XXI, ora denominado Estado Social-Liberal, explica Bresser-Pereira:

A proposta social-liberal é a construção ou da reconstrução do Estado, para que este possa – em um novo ciclo de desenvolvimento – voltar a complementar e corrigir efetivamente as falhas do mercado, ainda que mantendo um perfil de intervenção mais modesto do que aquele que prevalecia no ciclo anterior. Reconstrução do Estado que significa: recuperação da poupança pública e superação da crise fiscal; redefinição das formas de intervenção no econômico e no social por meio de contratação de organizações públicas não-estatais para executar os serviços de educação, saúde e cultura; e reforma da administração pública com implantação de uma administração pública gerencial. Reforma que significa transitar de um Estado que promove diretamente o desenvolvimento econômico e social para um

Estado que atue como regulador e facilitador, ou financiador a fundo perdido, principalmente do desenvolvimento social.<sup>64</sup>

### Segundo o modelo desenvolvimentista de Estado de Bresser-Pereira:

Para o novo-desenvolvimentismo o papel econômico do Estado é o de garantir as condições gerais da acumulação de capital, ou, em outras palavras, é assegurar os meios necessários para que as empresas possam investir e aumentar continuamente a produtividade. Entre essas condições gerais, cinco são essenciais: (1) a ordem pública ou a garantia da propriedade e dos contratos, (2) a educação pública, (3) a promoção da ciência e da tecnologia, (4) os investimentos na infraestrutura econômica, e (5) uma taxa de câmbio que torne competitivas as empresas que utilizam a melhor tecnologia disponível no mundo. Além do desenvolvimento econômico, o Estado democrático deve garantir a segurança, a liberdade individual, a diminuição da desigualdade e a proteção do ambiente – os outros grandes objetivos políticos que se tornaram consensuais na sociedade contemporânea.<sup>65</sup>

Assim, a premissa da reforma gerencial é de que a Administração Pública pode se tornar mais eficiente e eficaz na prestação de serviços públicos, com o auxílio das organizações da sociedade civil, principalmente a partir das diversas leis já mencionadas e dos instrumentos de controle recém implementados, conforme será melhor visto adiante.

É essencial comentar que atualmente a Lei nº 13.019/2014<sup>66</sup> está no centro do debate da reforma do Estado, por ter inaugurado o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil – MROSC. Essa lei estabelece o regime jurídico das parcerias entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil e impõe severas regras de governança de gestão para as organizações da sociedade civil, bem como para o Poder Público.

Ressalta-se que tal lei promoveu alterações importantes inclusive na Lei nº 9.790/99<sup>67</sup>, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, principalmente acrescentando o art. 15 – B para aperfeiçoar o procedimento de

---

<sup>64</sup> BRESSER-PEREIRA, op. cit., p. 39.

<sup>65</sup> BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Teoria novo-desenvolvimentista*. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/2016/311-Sintese-Teoria-Novo-Desenvolvimentista-CCF.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

<sup>66</sup> BRASIL. *Lei nº 13.019, de 31 de junho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm)>. Acesso em 07 de jan. 2018.

<sup>67</sup> BRASIL. Op. cit.

prestação de contas das OSCIPs, passando a se exigir: i) relatório anual de execução de atividades para comprovação do cumprimento de metas e resultados; ii) demonstrativo integral da receita e despesas realizadas na execução; iii) extrato da execução física e financeira; iv) demonstração de resultados do exercício; v) balanço patrimonial; vi) demonstração das origens e das aplicações de recursos; vii) demonstração das mutações do patrimônio social; viii) notas explicativas das demonstrações contábeis; e ix) parecer e relatório de auditoria.

Assim, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, caso pretendam firmar parceria com as organizações da sociedade civil, segundo os ditames da citada lei, deverão realizar o Chamamento Público e criar a Comissão de Seleção, as Comissões de Monitoramento e a Avaliação das Parcerias, tudo com a finalidade de promover melhor fiscalização ao homologar os Relatórios Técnicos de Monitoramento e Avaliação. Portanto, a ideia é exigir que efetivamente seja observado, por parte da Administração Pública, se a organização social atingiu os resultados esperados e as metas propostas, se cumpriu o objetivo previsto no termo de parceria e, ainda, se obteve satisfatória avaliação de desempenho, sob pena de responsabilidade funcional do servidor público.

Como se não bastasse, a Lei nº 13.019/2014<sup>68</sup> ainda exige, para celebrar as parcerias, que as organizações da sociedade civil não distribuam entre seus sócios, associados, conselheiros, empregados, doadores ou terceiros resultados, sobras de dividendos, participação ou parcela do seu patrimônio; que apliquem os recursos integralmente na consecução do objeto social; que escriturem regularmente a sua contabilidade, segundo as normas brasileiras de contabilidade; que tenham prazo mínimo de existência; que comprovem experiência prévia na realização, com efetividade, do objeto da parceria ou de natureza semelhante; e que comprovem possuir instalações, condições materiais e capacidade técnica e operacional para o desenvolvimento dos projetos e ter condições de cumprir as metas estabelecidas, além de outras condições.

Destaca-se ainda que a Lei nº 13.019/2014<sup>69</sup> autoriza que a Administração Pública realize pesquisa de satisfação com os beneficiários do plano de trabalho, cujo resultado será posteriormente utilizado como subsídio na avaliação da parceria celebrada e do cumprimento dos objetivos pactuados. A lei determina inclusive a

---

<sup>68</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>69</sup> BRASIL. Op. cit.

restituição integral dos recursos públicos quando a prestação de contas for avaliada irregular e impõe a obrigação de o gestor acompanhar e fiscalizar a execução da parceria para corrigir desvios, exigindo a emissão de parecer técnico conclusivo de análise da prestação de contas final, mas também possibilitando que a autoridade administrativa seja responsabilizada solidariamente em face das irregularidades no controle das parcerias, além de outras obrigações.

De qualquer sorte, o art. 62 da Lei nº 13.019/2014<sup>70</sup> garante que, na hipótese de inexecução do plano de trabalho por culpa exclusiva da organização da sociedade civil, a Administração Pública poderá retomar os bens públicos em poder da organização parceira e assumir a responsabilidade pela execução do restante do objeto previsto no plano de trabalho.

A ineficiência do Poder Público, em certa medida, decorre do insatisfatório controle interno que possa aferir a eficiência da prestação dos serviços, pois embora no âmbito federal a Lei nº 11.784/2008<sup>71</sup> preveja os procedimentos de avaliação de desempenho dos servidores federais e tenha surgido com a pretensão de implementar a boa burocracia weberiana, o maior problema é que, por vezes, esses controles tornam-se apenas formais, como lembrou Beatriz M. S. Wahrlich<sup>72</sup>.

Ainda assim, essa lei constitui inegavelmente um avanço, porque prevê rígidos métodos de avaliação de desempenho dos servidores federais, visando à melhoria da qualidade dos serviços públicos mediante: i) monitoramento sistemático e contínuo da atuação individual do servidor e institucional dos órgãos e das entidades, a partir de metas globais e intermediárias dos órgãos públicos; ii) avaliação individual das tarefas de cada servidor com critérios objetivos, com a exigência do cumprimento de metas intermediárias e globais institucionais levando em conta “plano de trabalho” e desempenho das equipes de trabalho; iii) avaliação realizada por usuário de cada unidade de trabalho; iv) ciclo de avaliação dos servidores com publicação das metas; v) estabelecimento de compromissos de desempenho individual e institucional e acompanhamento do seu cumprimento; vi) avaliação dos resultados; vii) apuração de pontuação; viii) publicação do resultado da avaliação; ix) discussão dos resultados da avaliação de desempenho; x) acompanhamento do

---

<sup>70</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>71</sup> BRASIL. *Lei nº 11.784, de 22 de setembro de 2008*. Dispõe sobre cargos do Poder Executivo Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11784.htm)>. Acesso: 22 jan. 2018.

<sup>72</sup> WAHRLICH, Beatriz Marques de Souza. Op. cit.

desempenho individual e institucional, sob orientação e supervisão do gestor e da Comissão de Acompanhamento de Desempenho; xi) resultados financeiros positivos aos servidores que cumprirem com o esperado; xii) necessidade de as metas institucionais estarem em consonância com as diretrizes fixadas no Plano Plurianual – PPA, na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e na Lei Orçamentária Anual – LOA, além de outros requisitos.

A crítica que se faz é que o art. 153 da Lei nº 11.784/2008<sup>73</sup> prevê que os servidores ativos beneficiários das gratificações que obtiverem avaliação de desempenho individual inferior a 50% da pontuação máxima prevista, serão submetidos a processo de capacitação ou de análise da adequação funcional, conforme o caso, sob responsabilidade do respectivo órgão ou entidade de exercício. A análise de adequação funcional tem por finalidade apenas identificar as causas dos resultados obtidos na avaliação do desempenho e servir de subsídio para a adoção de medidas que possam propiciar a melhoria do desempenho do servidor. O esperado era que a lei previsse, em caso de avaliação de desempenho insuficiente abaixo de 50% da pontuação prevista, a abertura de processo disciplinar para a aplicação de penas progressivas até a exoneração.

Ainda no sentido de buscar o aperfeiçoamento do Estado Burocrático Gerencial, destaca-se que o art. 41 da Constituição Federal textualmente determina que os servidores aprovados em concurso público perderão o cargo nos seguintes casos: i) sentença judicial transitada em julgado; ii) mediante processo administrativo; iii) por meio de procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma de lei complementar, assegurada ampla defesa.

Ocorre, entretanto, que já se passaram praticamente 20 anos desde que a Emenda Constitucional nº 19/98<sup>74</sup> instituiu a possibilidade de exoneração do servidor que não atenda à avaliação periódica de desempenho, mas até agora o Congresso Nacional não aprovou a lei complementar para disciplinar essa matéria. Isso demonstra que medidas em prol da implementação da eficiência não são a mínima prioridade no Estado brasileiro. De qualquer sorte, tramita no Congresso Nacional o

---

<sup>73</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>74</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1988*. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em 21 jan. 2018.

Projeto de Lei Complementar nº 116/2017<sup>75</sup>, de autoria da senadora Maria do Carmo Alves, do Partido Democratas de Sergipe, que pode ser uma importante iniciativa para colocar a discussão na pauta política em torno da avaliação de desempenho.

Certamente a qualidade dos serviços públicos e a avaliação de desempenho seriam elevadas a outro patamar caso passasse a realmente funcionar com eficiência o Comitê Gestor da Avaliação de Desempenho, que no governo federal está vinculado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nos termos do art. 161, § 1º da Lei nº 11.784/2008<sup>76</sup>, visto que possui composição estabelecida em regulamento, com participação paritária de representantes do Poder Executivo, da sociedade civil e do conjunto das entidades representativas dos servidores públicos do Poder Executivo.

Ao que parece, a maior dificuldade do Poder Público é administrar seus recursos humanos, e isso acaba resultando em queda da qualidade e ineficiência dos serviços públicos. Dentre os Estados brasileiros, dois deles avançaram muito em direção à parceria com a sociedade civil. É o caso de São Paulo e de Goiás.

Em razão dessa movimentação, diversos estudos e pesquisas foram realizados para investigar se, de fato, a experiência da gestão pública de saúde nesses dois Estados foi ou não exitosa. O resultado foi que, apesar de problemas de controle e fiscalização, que aos poucos foram corrigidos, as organizações sociais têm se mostrado uma boa alternativa para a melhoria da qualidade do serviço de saúde.

O artigo denominado “*Rede hospitalar estadual: resultados da administração direta e das organizações sociais*”, aponta que, em pesquisa de satisfação realizada pela Secretaria de Estado da Saúde do Estado de São Paulo, 80% dos usuários aprovaram a qualidade dos serviços. É verdade que se trata de uma pesquisa encomendada pelo Poder Executivo e que, por isso, precisa ser analisada com ressalvas, tendo em vista o interesse político envolvido, mas de qualquer forma se mostra útil para reflexão.

Na pesquisa de satisfação dos serviços é levado em conta: tempo usado para chegar ao serviço; espaço físico; atendimento da recepção; atendimento da equipe médica; atendimento da equipe de enfermagem; atendimento de outros profissionais; indicação da unidade a um amigo; tempo de espera; dentre outros itens.

---

<sup>75</sup> BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/128876>>. Acesso em: 05 jun. 2017.

<sup>76</sup> BRASIL. Op. cit.

Aponta o estudo que, em 2015, a Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo contava com 40 hospitais, 52 ambulatórios médicos de especialidades (AME), três serviços de diagnóstico por imagem (SEDI), três centrais de laboratórios clínicos (CEAC), uma central de regulação (CROSS), um centro logístico (CEADIS) e sete unidades de reabilitação (Lucy Montoro). Ao todo, são 33 OSS (parceiros) administrando 107 unidades.<sup>77</sup>

Destaca-se também o Estado de Goiás, que optou pela gestão pública em parceria com organizações sociais e apresenta pesquisa de satisfação do usuário com aprovação em média de 95%, como no caso específico da Maternidade Nossa Senhora de Lourdes.<sup>78</sup> Aqui vale a mesma ressalva feita em relação à pesquisa encomendada pelo Estado de São Paulo, dados os interesses políticos envolvidos.

Conforme se extrai do *site* da Secretaria de Estado da Saúde de Goiás, até julho de 2017 o Estado possuía contrato de gestão com organizações sociais para administração de 13 hospitais: Hospital Alberto Rassi – HGG; Hospital de Doenças Tropicais – HDT; Hospital de Urgências da Região Sudoeste – HURSO; Hospital de Urgências de Anápolis – HUANA; Centro de Reab. e Readaptação Dr. Henrique Santillo – CRER; Central de Laudos; Hospital de Urgências de Goiânia – HUGO; Hospital de Urgências da Região Noroeste Governador Otávio Lage de Siqueira – HUGOL; Hospital Materno Infantil – HMI; Hospital de Urgências de Aparecida de Goiânia – HUAPA; Hospital de Urgências de Trindade – HUTRIN; Hospital Estadual Ernestina Lopes Jaime – HEELJ; Hospital de Dermatologia Sanitária – HDS; Maternidade Nossa Senhora de Lourdes – MNSL; Condomínio Solidariedade; Centros de Referência e Excelência em Dependência Química – Credeqs.

Com o aumento das parcerias entre a Administração Pública e as organizações sociais, cresce a preocupação em relação aos limites com o comprometimento dos gastos dos entes públicos com pessoal, segundo determina a LRF. No entanto, o Tribunal de Contas da União exarou entendimento de que não há obrigatoriedade de incluir as despesas pagas a organizações sociais que celebram

---

<sup>77</sup> GOVERNO DE SÃO PAULO. Secretaria de Estado da Saúde. Rede hospitalar estadual: resultados da administração direta e das organizações sociais. *Revista de Administração em Saúde*. Disponível em: <[http://portal.saude.sp.gov.br/resources/ses/perfil/gestor/destaques/gais-informa/outras-publicacoes-e-analises/ras\\_2015001\\_rede\\_hospitalar\\_estadual\\_oss\\_e\\_ad.pdf](http://portal.saude.sp.gov.br/resources/ses/perfil/gestor/destaques/gais-informa/outras-publicacoes-e-analises/ras_2015001_rede_hospitalar_estadual_oss_e_ad.pdf)>. Acesso em: 03 maio 2017.

<sup>78</sup> GOVERNO DE GOIÁS. Secretaria de Estado da Saúde. *Relatório nº 17/2014*: monitoramento de avaliação de contrato de gestão da Maternidade Nossa Senhora de Lourdes. Disponível em: <<http://www.saude.go.gov.br/public/media/uploads/monitoramento1sem14-mnsl.pdf>>. Acesso em: 14 maio 2017.

contrato de gestão com a União para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal. Aqui, fica a preocupação de que esse entendimento possa resultar na burla a esse controle, em prejuízo da sociedade, razão pela qual os contratos de gestão devem ser utilizados com cautela.<sup>79</sup>

Cabe ainda comentar que é sabido que na Administração Pública há uma parcela de excelentes servidores, bastante qualificados e comprometidos em prestar o melhor serviço possível em benefício ao cidadão. Entretanto, devido aos vícios acumulados no curso de muito tempo, atualmente a estrutura administrativa carece de modernização para adaptar-se as transformações do Estado do século XXI, sob pena de se tornar muito pouco eficiente em relação ao pesado ônus suportado pelos contribuintes.

Uma vez feita a descrição dos motivos que levaram às mudanças legislativas em direção do Estado Burocrático Gerencial, o tópico seguinte tratará do novo modelo de Estado denominado Estado consensual, também chamado de "Estado cooperativo", e serão analisados os seus contornos legais.

### **2.3. Estado subsidiário e a sociedade civil: uma proposta de corresponsabilidade**

Quando se analisa o Estado sob o aspecto do Direito Econômico a partir das suas atribuições na ordem econômica e social, percebe-se que há duas correntes diametralmente contrárias. A primeira é a do Estado de Bem-Estar Social e a segunda é a do Estado Subsidiário.

Aqueles que defendem o Estado Subsidiário fundamentam seu ponto de vista na descrição da crise do Estado de Bem-Estar Social e no amadurecimento da democracia, que teria causado a evolução do modelo burocrático. Desse modo, segundo essa orientação, o resultado seria a primazia do princípio da livre iniciativa no que se refere à atuação do Estado na ordem econômica e social.

Em outra banda, há autores que afastam, por completo, a ideia de Estado Subsidiário e preferem o modelo tradicional de Estado prestador direto dos serviços

---

<sup>79</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Processo nº 023.410/2016*, Análise quanto Obrigatoriedade de inclusão das despesas pagas a organizações sociais que celebram contrato de gestão com a União para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal *estabelecidos na LRF*. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25753C20F01576C26BA403D4A&inline=1>>. Acesso em 05 de jan. 2018.

públicos, criticando qualquer forma de transferência de serviços públicos para as Organizações Sociais - Os, Organizações Sociais de Interesse Público – OSCIPs, MROSCs – Organizações da Sociedade Civil, Cooperativas Sociais,

Uma vez trazidas as duas correntes doutrinárias, é importante definir o que é o Estado Subsidiário. É aquele que permite que o mercado e a sociedade civil achem solução para os seus próprios problemas, e apenas quando não consigam solucioná-los o Estado é chamado a atuar.

Essa concepção de Estado está muito vinculada à liberdade imposta pela democracia, que coloca o Estado na posição de um expectador preocupado em garantir o bem-estar a todos. Logo, subsidiário remete à ideia de secundário ou complementar.

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, subsidiariedade pode ser definida do seguinte modo:

De um lado, a de respeito aos direitos individuais, pelo reconhecimento de que a iniciativa privada, seja através dos indivíduos, seja através das associações, tem primazia sobre a iniciativa estatal; em consonância com essa ideia, **o Estado deve abster-se de exercer atividades que o particular tem condições de exercer por sua própria iniciativa e com seus próprios recursos; em consequência, sob esse aspecto, o princípio implica uma limitação à intervenção estatal.** De outro lado, o Estado deve fomentar, coordenar, fiscalizar a iniciativa privada, de tal modo a permitir aos particulares, sempre que possível, o sucesso na condução de seus empreendimentos. E uma terceira ideia ligada ao princípio da subsidiariedade seria a de parceria entre o público e privado, também dentro do objetivo de subsidiar a iniciativa privada, quando ela seja deficiente. <sup>80</sup> (grifo nosso)

A doutrina ensina que o princípio da subsidiariedade encontra forte apoio na igreja católica, cabendo destaque à Encíclica “Centesimus Annus”, de 01.01.1991, que chamou a atenção para as parcerias entre Estado e sociedade civil, bem como especialmente para a prática do voluntariado e da solidariedade como meios para atingir o desenvolvimento e a paz mundial<sup>81</sup>.

Favoravelmente à subsidiariedade, cita-se o posicionamento de Ricardo Lobo Torres, para quem:

O Estado subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e sociedade, no qual a sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária. O Estado subsidiário vem substituir historicamente o Estado de Bem-Estar Social, no

<sup>80</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 33-34.

<sup>81</sup> JOÃO PAULO II, Papa. Centesimus annus. In: SARTORI, Luís Maria A. (Org.). *Encíclicas do Papa João Paulo II*. São Paulo: LTr, 1996. p. 409.

qual havia a predominância do Estado sobre a sociedade ou até uma certa simbiose entre ambos. Remotamente se estrema do Estado Liberal Clássico ou do Estado Guarda-Noturno, que privilegiava a liberdade individual e no qual o indivíduo tinha a preeminência diante do organismo estatal.<sup>82</sup>

O princípio da subsidiariedade surge como algo novo entre a intervenção total do Estado e a supressão da autonomia privada, bem como entre o liberalismo clássico e sua política de intervenção mínima do Estado. De acordo com Sílvia Faber Torres:

O princípio da subsidiariedade foi concebido para proteger a esfera de autonomia dos indivíduos e da coletividade contra toda intervenção pública injustificada, contrapondo, de um lado, a autonomia individual e o pluralismo social às ideologias socialistas do final do século XIX e início do século XX, e, de outro, contestando os excessos do Liberalismo clássico, que propugnava pelo afastamento do Estado do âmbito social. A subsidiariedade eleva a sociedade civil a primeiro plano na estrutura organizacional do Estado e concebe a cidadania ativa como pressuposto básico para sua realização, colocando a instância privada a serviço do interesse geral a partir, também, da ideia de solidariedade, que se funda principalmente na maior eficiência da ação social sobre a ação estatal junto a grupos menores.<sup>83</sup>

Aqueles que defendem o princípio da subsidiariedade pregam a necessidade de um Estado mais eficiente, menor e financeiramente menos oneroso para a sociedade. No aspecto jurídico, desejam que exista mais gestão sobre os serviços públicos e que os cidadãos tenham acesso a esses serviços de forma mais qualitativa. O ponto essencial nessa discussão é que, a partir da nova concepção de Estado Democrático, exige-se uma ampliação do processo democrático, atingindo vários aspectos da vida política, cultural e econômica, científica, tecnológica e ambiental do cidadão, dentre outras.

Desse modo, a implementação da influência do indivíduo perante o Estado se faz por meio da democratização da própria sociedade civil, que deve possuir mecanismos eficazes de participação em vários setores da sociedade, inclusive junto à própria Administração Pública. Por essa razão, Regina A. Lunardelli Messina destaca que o Poder Público deve assegurar o direito subjetivo dos integrantes do Terceiro Setor de prestarem livremente os serviços nas áreas de saúde e educação:

O Estado Democrático de Direito, integrado ao princípio da subsidiariedade, pode ser compreendido pelo menos sob duas dimensões: a primeira impõe limites ao Estado, que deve resguardar a liberdade e autonomia da sociedade civil, representada sob diversas formas, destacamos no presente trabalho o

---

<sup>82</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 8-10.

<sup>83</sup> TORRES, S. F., op. cit., p. 14.

papel desempenhado pelas pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, que prestam serviços nas áreas de interesse social, como a saúde e a educação. Tais entidades possuem o direito de exercer estas atividades, outorgado diretamente pelo Texto Maior. A segunda dimensão do princípio da subsidiariedade é o dever de ajudar e estimular o desenvolvimento destas entidades, por parte da Administração Pública.<sup>84</sup>

Em sentido contrário e fazendo um contraponto, Rafael Valim tece comentários relevantes com o propósito de afastar o princípio subsidiário:

Forçoso sublinhar que a ordem constitucional brasileira não recepcionou o sentido funcional do “princípio da subsidiariedade”. Diferentemente da Constituição de 1937, em cujo art. 135 se prescrevia que “a intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores de produção”, e da Constituição de 1967, em cujo art. 170 se estatuiu que às empresas privadas competia “preferencialmente, com o estímulo e apoio do Estado, organizar as atividades econômicas” (art. 170), “caput” e que “apenas em caráter suplementar da iniciativa privado o Estado organizará e explorará diretamente a atividade econômica” (art. 170, § 1º), **na Constituição de 1988 o fundamento para a intervenção estatal nos domínios econômicos e social radica no interesse público e não no “princípio da subsidiariedade”**.<sup>85</sup> (grifo nosso)

Seguindo essa linha, Emerson Gabardo, embasado na interpretação do art. 173 da Constituição Federal, compreende não existir a previsão constitucional para o princípio da subsidiariedade. Nesse sentido, o autor, visando afastar a subsidiariedade, afirma que o Estado está autorizado a atuar na ordem econômica diante da presença do “interesse coletivo” e da “segurança nacional”. Para esse autor quando o poder constituinte originário definiu “interesse coletivo”, acabou por franquear ao Poder Público a decisão discricionária de intervenção sempre quando houver “interesse público”, visto que essas expressões são sinônimas. Em suas palavras:

Como os pré-requisitos estabelecidos foram o de relevante interesse coletivo e segurança nacional, então o critério adotado foi o político. E em assim sendo, a decisão a respeito da intervenção é estabelecida livremente, dentro da discricionariedade decorrente do princípio democrático da representação popular. Parece claro que os representantes eleitos assim o fizeram apenas entendendo que tal ou qual atividade econômica é conveniente ou oportuna ao entendimento do interesse público, legitimada está a decisão. **Vê-se, pois, que é o interesse público, e não a subsidiariedade, o fundamento de respaldo da norma constitucional interventiva**.<sup>86</sup> (grifo nosso)

---

<sup>84</sup> MESSINA, Regina A. Lunardelli. *O papel das organizações não governamentais na concretização dos direitos fundamentais*. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, ano 12, n. 49, p. 106-109, out./dez. 2004.

<sup>85</sup> VALIM, Rafael. *A subvenção no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Contracorrente, 2015. p. 38.

<sup>86</sup> GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 231.

Embora Gabardo afirme restar claro que o princípio da subsidiariedade deve ser afastado, por considerar que o interesse público deve prevalecer, quando assim decidir o Poder Público, parece tratar-se de um posicionamento ultrapassado, tendo em vista a nova concepção do Estado Democrático do século XXI. É bem possível que, em razão da ausência de lei reconhecendo a importância do setor privado na atuação na ordem econômica, esse entendimento equivocado tenha sido responsável, em grande medida, pelo atraso tecnológico nacional e pelo afastamento das “ICTs & I/redes temáticas privadas” da atividade econômica, dado que o Estado brasileiro demorou muito tempo para perceber que, no âmbito da ciência e da tecnologia, o pleno desenvolvimento só seria alcançado com intensificação das parcerias de cooperação entre o Poder Público e a sociedade civil, sejam elas com ou sem fins lucrativos.

A prova disso é que somente em 2004 foi sancionada a Lei nº 10.973<sup>87</sup>, chamada Lei de Inovação, que dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, e em 2005 a Lei nº 11.196<sup>88</sup>, denominada Lei do Bem, que solidificou os incentivos fiscais a pessoas jurídicas que realizem pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Contudo, apenas em 2016 foi aprovada a Lei nº 13.243<sup>89</sup> e agora o Decreto nº 9.283/2018<sup>90</sup>, que juntos estabelecem a verdadeira base para a cooperação entre o público e o privado, pois passou a ser previsto que o Poder Público estimulará e apoiará alianças estratégicas e o desenvolvimento de projetos com a sociedade civil voltados para pesquisa e inovação de produtos, processos e difusão da tecnologia, além de outras medidas.

Ou seja, as bases para a real cooperação entre o setor privado e o Poder Público, no âmbito tecnológico, somente ganhou mais força em 2016, com a Lei nº 13.243, associada à Lei nº 13.019/2004, alterada pela Lei nº 13.204/2015<sup>91</sup>, que trouxe

---

<sup>87</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>88</sup> Brasil. Op. cit.

<sup>89</sup> Brasil. Op. cit.

<sup>90</sup> BRASIL. Governo Federal. *Decreto nº 9.283/2018*. Regulamenta a Lei nº 13.243/2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2018.

<sup>91</sup> BRASIL. *Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015*. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13204.htm)>. Acesso em fev. 2018.

mais clareza em relação à fiscalização e ao controle da Administração Pública sobre o termo de colaboração, os termos de fomento e o acordo de cooperação.

De qualquer forma, fazendo um contraponto ao entendimento de Gabardo, Joaquim Falcão chama atenção para o fato de que, por vezes, predominam os interesses meramente corporativos dos ocupantes dos órgãos estatais e que não objetivam o interesse público, senão seus próprios interesses:

No Brasil e no mundo, é cada dia mais evidente que o Estado não é o proprietário exclusivo do interesse público, do altruísmo social. Não somente porque muitas vezes alguns setores estatais são indevidamente tomados por interesses corporativos, se sobrepondo ao interesse público a que estariam destinados por institucionalização, como também porque, na sociedade liberal capitalista democrática, o interesse privado, mais do que um motor, é um valor a ser protegido e estimulado. É um valor de interesse público. Sem a defesa da pessoa, da propriedade, da liberdade, inexistem mercado e voto. Mais ainda, os cidadãos e empresas não agem exclusivamente movidos pelo interesse privado. Muitas vezes agem privadamente para concretizar o interesse público.<sup>92</sup>

Portanto, ao invés de o Estado impor que a iniciativa privada seja secundária quanto à atuação junto às atividades da ordem econômica e social, com fundamento no princípio do interesse público, talvez melhor seria reconhecer que o dever compartilhado das atividades de ciência, tecnologia e inovação.

Contrariando Gabardo, na mesma esteira de Marçal Justen Filho e Humberto Ávila, Paulo Ricardo Schier destaca que a regra é a de que exista a prevalência de direitos, liberdades e garantias individuais contra o Estado.

Também pela compreensão da Constituição como sistema, então, interesses públicos e privados equiparam-se. Os interesses públicos não são superiores aos privados. Os privados não são superiores aos públicos. Ambos são reconhecidos na Constituição em condição de igualdade. Ambos se encontram no mesmo patamar de hierarquia. Repise-se, pois, que se a Lei Fundamental, em algumas situações, ponderando princípios e direitos “in abstrato”, reconhece previamente a prevalência (jamais supremacia) de alguns interesses públicos, aí não está a autorizar a extração de um princípio geral de supremacia do interesse público sobre o privado.<sup>93</sup>

O que realmente interessa é que o cidadão seja assistido com serviços de qualidade e que o foco principal jamais seja exclusivamente interesse secundário da

---

<sup>92</sup> FALCÃO, Joaquim. *Democracia, direito e terceiro setor*. 2ª ed. Rio de Janeiro. FGV, 2006, p. 97.

<sup>93</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais*. Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 4, n. 17, p. 1-255, jul./set. 2004.

Administração Pública. Nesse sentido, novamente são importantes os ensinamentos de Rodríguez-Arana:

La práctica totalidad de los procesos de reforma y modernización administrativa se declaran dirigidos a conseguir una Administración Pública más eficaz, que cueste menos y que piense más en el ciudadano. De esta manera, se pone de manifiesto un dato de importancia capital: los modelos políticos y administrativos han de construirse a partir del ciudadano, de abajo hacia arriba, en función de sus necesidades colectivas. Este es, en mi opinión, el “punctum dolems” de cualquier proceso de reforma o modernización administrativa: que se tenga bien claro que el dueño, que el propietario de la Administración pública es el ciudadano.<sup>94</sup>

Como bem lembrou André Folloni, no tocante à promoção do desenvolvimento a Constituição Federal não fechou o debate, acolhendo como constitucionais visões de mundo diferentes e até antagônicas. Assim, o campo de deliberação política fica aberto e não pode ser restringido pelo discurso constitucionalista, razão pela qual não há que se falar em Estado mínimo ou máximo, esquerda ou direita, e que qualquer visão extremada não encontra amparo na Constituição<sup>95</sup>.

Ao que tudo indica, o posicionamento de Gabardo não parece o mais adequado diante da concepção moderna de democracia, desenhada a partir do modelo do Estado do século XXI. Por outro lado, da mesma forma está também equivocada a construção sobre o princípio da subsidiariedade feita por Di Pietro, principalmente quando confere ao Estado apenas um papel secundário na prestação de serviços, sendo, portanto, necessária a construção de uma teoria que pondere esses dois posicionamentos, criando uma nova perspectiva do Estado Democrático.

Gabardo lembra que se admite duas conotações distintas para essa expressão:

A primeira é subsidiariedade vertical, que consiste numa regra de competência entre o Estado e as regiões ou entre Estados, trata-se de uma norma de reorganização administrativa. E a segunda é a subsidiariedade horizontal, que é compreendida como uma regra de competência entre a intervenção pública e a sociedade civil.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> RODRÍGUEZ-ARANA, op. cit., p. 829.

<sup>95</sup> FOLLONI, André. *A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema*. Revista dos Direitos Humanos Fundamentais, Osasco, n. 1, jan./jun. 2014.

<sup>96</sup> GABARDO, Emerson. *O jardim e a praça para além do bem e do mal: uma antítese ao critério de subsidiariedade como determinante dos fins do estado social*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba. p. 189.

Logo, partindo dessa premissa, o princípio da subsidiariedade pode ser visto a partir de dois ângulos. Na perspectiva vertical, trata das relações entre os órgãos públicos, mais especificamente quanto à organização administrativa. E sob a perspectiva horizontal a subsidiariedade está vinculada à relação entre o Poder Público e a sociedade civil, favorecendo a atividade da iniciativa privada, ainda mais quando esta fortalece o próprio Estado.

Com efeito, a ideia central do princípio da subsidiariedade horizontal é a de que o Estado favoreça a iniciativa privada e desperte os cidadãos para suas responsabilidades, seja individualmente, enquanto atores sociais, seja enquanto integrantes de uma organização da sociedade civil, basicamente porque o Estado está inserido na sociedade. Assim, quanto mais o Estado implantar nos indivíduos o real sentido de suas responsabilidades perante o público, mais o próprio Poder Público se fortalecerá e se legitimará.

Desse modo, talvez o mais adequado seja compreender que a atuação na ordem econômica deve se dar de modo compartilhado e equilibrado, e não imputada exclusivamente ao Estado a decisão discricionária nessa esfera, com fundamento no relevante interesse coletivo e na segurança nacional, mas também que não a deixe apenas sob os cuidados da sociedade civil.

Também a atuação consensual não deve ser percebida como caminho ideológico e instrumento de conquista de poder político pela sociedade civil em detrimento do Poder Público, mas sim como alternativa de buscar a eficiência e a valorização das pessoas como protagonistas do desenvolvimento humano, mesmo porque o inciso XXVIII do art. 5º da Constituição Federal confere liberdade associativa aos cidadãos.

Certamente não foi por outro motivo que, em relação aos serviços voltados ao desenvolvimento científico e tecnológico, a Constituição do Estado do Paraná<sup>97</sup>, em seu artigo 200, expressamente previu que cabe ao Poder Público, com a participação da sociedade, em especial das instituições de ensino e pesquisa, bem como das empresas públicas e privadas, promover o desenvolvimento científico e tecnológico e suas aplicações práticas, com vistas a garantir o desenvolvimento econômico e social paranaense.

---

<sup>97</sup>ESTADO DO PARANÁ. Constituição. Disponível em: <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=9779&codItemAto=97687>>. Acesso em 05 nov. 2017.

Situação semelhante se deu com a Lei Orgânica do Município de Curitiba<sup>98</sup>, que no art. 183 prevê que o Município, com a participação da sociedade, promoverá e incentivará a pesquisa, o desenvolvimento científico e a capacitação tecnológica, visando à solução dos problemas sociais, ao bem comum e ao desenvolvimento integrado da população. Já no Município de Recife<sup>99</sup>, o art. 136 dispõe que o Município elaborará política de ciência e tecnologia municipal em parceria com as universidades, centros tecnológicos, Porto Digital, escolas técnicas, fundações de apoio à ciência e entidades congêneres para incentivo ao desenvolvimento científico e tecnológico.

Do mesmo modo, seguindo as lições de André Folloni, a Constituição Federal não deixou um único caminho para diversos outros assuntos, como ocorre com a ciência e a tecnologia. Ao não definir um sentido exclusivo para a interpretação, há um espaço legítimo para a deliberação política e a disputa de ideias a respeito da melhor forma para buscar a implementação dos objetivos constitucionais previstos no art. 3º, que prevê o desenvolvimento nacional como um objetivo da República Federativa do Brasil<sup>100</sup>.

Miriam Ribeiro Biancardi e Felícia Reicher Madeira, quando discorrem a respeito da corresponsabilidade do Estado e da iniciativa privada, comentam:

**A crescente aposta na importância da corresponsabilidade, por sua vez, tem impulsionado a constituição da figura das parcerias**, que implica reconhecer, entender e encontrar as formas de relacionamento entre agentes com lógicas distintas de atuação em torno de objetivos comuns, sem perda de identidade e desvio de suas missões institucionais. Na verdade, as significativas diferenças entre as lógicas de governo, de mercado e da sociedade civil organizada são entendidas como complementares e cada vez mais necessárias e produtivas nas tarefas de formulação e implementação de uma estratégia de desenvolvimento sustentável.<sup>101</sup> (grifo nosso)

Ainda na linha da complementariedade entre sociedade civil e Poder Público, Pedro Gonçalves, da Universidade de Coimbra, sinaliza para três momentos essenciais do processo de transformação do novo Estado:

---

<sup>98</sup> MUNICÍPIO DE CURITIBA. *Lei Orgânica do Município de Curitiba*. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/lei-organica-curitiba-pr>>. Acesso em 08 jan. 2018.

<sup>99</sup> BRASIL. *Lei Orgânica do Município do Recife*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/lei-organica-recife-pe>>. Acesso 02 fev. 2018.

<sup>100</sup> FOLLONI, André. Op. cit.

<sup>101</sup> BIANCARDI, Miriam Ribeiro; MADEIRA, Felícia Reicher. *O desafio das estatísticas do terceiro setor. São Paulo em Perspectiva*, São Paulo, v. 17, n. 3-4, jul./dez. 2003. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v17n3-4/a18v1734.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

(i) a cooperação mais ou menos sistemática e a conjugação ordenada dos papéis de actores públicos e privados no desenvolvimento das tradicionais finalidades do Estado Social e de Serviço Público; (ii) sob o mote de uma 'modernização administrativa', um complexo processo de 'empresarialização' que, por vezes, passa pela 'privatização das formas organizativas da Administração Pública'; (iii) a promoção de mecanismos de envolvimento e de participação de particulares 'interessados' na gestão de um largo leque de incumbências públicas.<sup>102</sup>

Portanto, conforme se pode verificar, há diversos autores que preferem a construção de um Estado consensual em que as responsabilidades e obrigações são compartilhadas entre o Poder Público e a sociedade civil, tal como expressa Diogo Figueiredo Moreira Neto:

É a passagem do Estado do bem-estar social, caracterizado pela Administração prestadora de serviços públicos, para o Estado pós-social ou desenvolvimentista – que abre espaço para a participação democrática nas ações governamentais com a formação de uma Administração consensual, que assegura o pluralismo na função estatal pela composição de interesses e a promoção das condições de exercício pelos administrados de seus direitos. A função administrativa apresenta os resultados que dela são esperados, com atendimento da legitimidade, ao se submeter à identificação e cumprimento das necessidades públicas.<sup>103</sup>

Para fechar a ideia quanto ao Estado consensual, vale ainda mencionar o ponto de vista de Regina Maria Macedo Ferrari:

A democracia corporifica-se como um processo dinâmico, próprio de uma sociedade que aceita o desenvolvimento do cidadão, proporcionando sua participação no processo político em condições de igualdade, o que se reflete no campo econômico, político, social e jurídico. A cidadania que submete o funcionamento do Estado à vontade popular manifestada indiretamente por meio de representantes eleitos e também diretamente, acolhendo os mecanismos de democracia participativa ao integrar o cidadão no exercício da atividade estatal.<sup>104</sup>

Conforme ficou claro neste estudo, a democracia ganhou novos contornos, a ponto de Amartya Sen<sup>105</sup> tê-la considerado um dos elementos para a construção do conceito de liberdade humana. Por isso, nesse contexto, as palavras de Paulo

---

<sup>102</sup> GONÇALVES, Pedro. *Entidades privadas com poderes públicos*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 13-14.

<sup>103</sup> MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 784.

<sup>104</sup> FERRARI, Regina Maria Macedo. *Participação democrática: audiências públicas*. In: CUNHA, Sérgio Sérulo; GRAU, Eros Roberto (Orgs.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 325-351.

<sup>105</sup> SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 12.

Bonavides nos auxiliam a compreender a configuração do Estado consensual, pois em seu ponto de vista a democracia integra os direitos de quarta dimensão, ao lado de outros direitos:

A globalização política neoliberal caminha silenciosa, sem nenhuma referência de valores. (...) Há, contudo, outra globalização política, que ora se desenvolve, sobre a qual não tem jurisdição a ideologia neoliberal. Radica-se na teoria dos direitos fundamentais. A única verdadeiramente que interessa aos povos da periferia. Globalizar direitos fundamentais equivale a universalizá-los no campo institucional. (...) A globalização política na esfera da normatividade jurídica introduz os direitos de quarta geração, que, aliás, correspondem à derradeira fase de institucionalização do Estado social. **É direito de quarta geração o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo. Deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência.** (...) os direitos da primeira geração, direitos individuais, os da segunda, direitos sociais, e os da terceira, direitos ao desenvolvimento, ao meio ambiente, à paz e à fraternidade, permanecem eficazes, são infraestruturais, formam a pirâmide cujo ápice é o direito à democracia.<sup>106</sup> (grifo nosso)

Dessa maneira, a nova concepção de democracia, estruturada no século XXI, não pode ser ignorada e exige uma mudança de postura rumo a aceitar a maior participação popular, tanto nas decisões do Estado como na execução de serviços públicos de pesquisa e tecnologia por organizações da sociedade civil, implementada por meio do Estado consensual.

É preciso ainda reconhecer que o modelo de Estado de Bem-Estar brasileiro está enfrentando grande dificuldade em fornecer respostas aos problemas nacionais, em especial quanto a promover o desenvolvimento nacional por meio da tecnologia.

Desse modo, considerando que o Estado não atende satisfatoriamente à demanda social, o Terceiro Setor pode ser uma alternativa. Não se quer aqui, no entanto, advogar a tese de que a atuação do Terceiro Setor seria a solução simplista para a efetivação dos direitos que hoje não são concretizados pelo Estado, pois é verdade que também no Terceiro Setor, como já ressaltado, há casos de corrupção e ineficiência. Além disso, vale lembrar que o patrimonialismo brasileiro está funcionando na Administração Pública, mas também está presente no Terceiro Setor, pois, como bem lembra Gustavo Justino de Oliveira:

---

<sup>106</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 524-526.

A introdução do consensualismo, na função estatal, foi logo abalroada com a instauração em 19.02.2001 e em 03.10.2007 de duas Comissões Parlamentares de Inquérito das ONGs, cujos resultados mostraram a incompreensão da Administração no papel condutor, fiscalizador e regulador das organizações da sociedade civil e, por via reflexa, a ausência de um marco legal no qual as ações das organizações pudessem se respaldar.<sup>107</sup>

Entretanto, deve ser dito que as mencionadas CPIs ocorreram antes da vigência do Marco Regulatório das Organizações Sociais, instituído pela Lei nº 13.019/2014<sup>108</sup>, que por sua vez trouxe controles rígidos para as parcerias entre Poder Público e as organizações da sociedade civil, instituindo maior controle social da aplicação dos recursos públicos e regras mais rigorosas para a prestação de contas, a fim de que todas as etapas da parceria, desde a seleção até a prestação de contas, sejam registradas em plataforma eletrônica, o que garante maior transparência.

É importante citar também, no âmbito federal, o Sistema de Convênios – Siconv, criado por meio do Decreto nº 127/2008<sup>109</sup> e regulamentado pela Portaria Interministerial nº 127/2008 para administrar as transferências voluntárias de recursos da União nos convênios firmados com Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades privadas sem fins lucrativos, com a finalidade de garantir mais transparência do repasse do dinheiro público e a qualificação da gestão financeira, devendo os Estados e Municípios criar seus próprios sistemas.

Portanto, a partir da Lei nº 13.019/2014<sup>110</sup> um novo cenário se expandiu, agora mais favorável à transparência e ao aumento do controle social, para tornar cada vez mais difícil a prática de crimes e fraudes, seja por parte de servidores públicos, seja por parte dos gestores das organizações sociais.

Um bom exemplo prático de transparência é o caso da Secretaria de Estado da Saúde do Estado de Goiás, que em seu *site* possui informações sobre todas as organizações sociais com as quais possui contrato de gestão para administrar 13 hospitais. A fim de possibilitar maior controle social, há informações sobre: o *site* da organização social; regulamento de compras e contratações; valores da remuneração

---

<sup>107</sup> OLIVEIRA, Gustavo Justino. *Terceiro setor e o direito administrativo*. In: NUNES JUNIOR, Vidal Serrano et alii (Coord.). *Enciclopédia jurídica da PUCSP*: tomo II - direito administrativo e constitucional. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

<sup>108</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>109</sup> BRASIL. Governo Federal. *Decreto nº 127/2008*. Estabelece normas para execução do disposto no Decreto no 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.convenios.gov.br/legislacao/portarias/portaria-interministerial-n-127-de-29-de-maio-de-2008>>. Acesso em: 05 maio 2018.

<sup>110</sup> BRASIL. Op. cit.

dos profissionais; regulamento de contratação de pessoal; instrumento de chamamento público; síntese do contrato de gestão; contrato de gestão celebrado e termos aditivos; contratos da organização social; relatórios de produção; relatórios de monitoramento e avaliação de desempenho; demonstrativos de repasse financeiro; demonstrativos contábeis; relação de servidores cedidos para a organização social; funcionários da organização social e seus rendimentos.<sup>111</sup>

Portanto, a qualidade da governança pública e a tomada de consciência cidadã dos indivíduos são duas ferramentas importantes para aumentar o controle das instituições privadas e a eficiência do serviço e que se aperfeiçoarão proporcionalmente ao aperfeiçoamento da democracia participativa.

Em relação ao controle de qualidade dos serviços prestados pela Administração Pública, conforme afirmou Wahrlich, o problema está no fato de que, em regra, os órgãos burocráticos não possuem a preocupação de enfatizar esses mecanismos, o que acaba resultando em atos meramente formais e sem efetivação prática, principalmente quando se verifica que a avaliação de desempenho de servidores é feita pelos próprios servidores com cargos de chefia.<sup>112</sup> Por isso, aparentemente, a partir dos novos controles agora instituídos sobre as organizações sociais e sobre o Poder Público, em relação as parcerias, a fiscalização se tornará mais rígida e isso trará seguramente mais transparência na aplicação dos recursos públicos.

---

<sup>111</sup> Secretaria da Saúde do Estado de Goiás. Disponível em: <<http://www.saude.go.gov.br/aceso-a-informacao/colaboradores-e-servidores-organizacoes-sociais/>>. Acesso em: 10 out. 2017.

<sup>112</sup> WAHRLICH, op. cit.

### 3. TERCEIRO SETOR

#### 3.1. Terceiro Setor e seus aspectos gerais

Inaugurando a discussão a respeito do tema, já de pronto é preciso esclarecer que o Estado integra o Primeiro Setor, o mercado representa o Segundo Setor e o Terceiro Setor é composto por organizações de origem privada e autônomas, sem finalidade lucrativa e que apresentem o objetivo de promoção do bem-estar coletivo.

Uma distinção necessária é a de que enquanto as atividades das empresas têm por objetivo o lucro e sua distribuição entre seus sócios, as entidades integrantes do Terceiro Setor prestam serviços visando, primordialmente, o interesse coletivo e o desenvolvimento da sociedade, sendo a elas vedada a distribuição de recursos e patrimônio a terceiros.

Também interessa observar que até a presente data não há na legislação nacional qualquer menção à expressão “Terceiro Setor”, razão pela qual se vem tendo dificuldades de conceituá-la, bem como definir quais instituições integram esse grupo.

MACHADO, Augusto Cesar Marins. FRANCISCONI, Karine e CHAERKI, Sérgio, comentam que a expressão “Terceiro Setor” começou a ser usada nos anos 1970 nos Estados Unidos para identificar o setor da sociedade civil no qual atuam organizações sem fins lucrativos, voltadas para a produção de bens e prestação de serviços de interesse público e no Brasil o Terceiro Setor se estruturou mais robustamente nos últimos trinta anos, a partir de um contexto bastante complexo no âmbito econômico, social e político, em que a sociedade civil pressiona o Poder Público por serviços públicos de qualidade e mais eficientes<sup>113</sup>.

A partir da Constituição Federal de 1988 retirou-se o embasamento constitucional para o Terceiro Setor, chamando a atenção para o preâmbulo e depois para o art. 1º, que instituiu um Estado Democrático de Direito. Desse modo, da democracia irradiam consequências jurídicas importantes que impõem ao Estado aceitar a participação paritária da sociedade civil em comitês e conselhos deliberativos, conselhos de julgamento administrativos, audiências públicas, dentre outros, e, principalmente, reconhecer a legitimidade da atuação das organizações sociais na ordem econômica e social, sempre com o objetivo de permitir a participação

---

<sup>113</sup> MACHADO, Augusto Cesar Marins. FRANCISCONI, Karine e CHAERKI, Sérgio. *Mapeando organizações do terceiro setor sob à luz. Da estratégia: Aproximações e relações teóricas do campo*, Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/159.pdf>>. Acesso em 05 jan. 2018.

dos cidadãos nas decisões estatais, a transparência e a publicidade dos atos administrativos.

Depois, o art. 1º, inciso II prevê o princípio da cidadania, que nas palavras de José Afonso da Silva possui o sentido mais amplo do que o titular de direitos políticos. Ele qualifica os participantes da vida do Estado, promovendo o reconhecimento do indivíduo como pessoa integrada na sociedade estatal. Significa aí, também, que o funcionamento do Estado estará submetido à vontade popular<sup>114</sup>. Além disso, o princípio da cidadania apregoa que todo o poder emana do povo, que o exercerá direta ou indiretamente.

O Terceiro Setor ainda encontra fundamento no princípio da solidariedade, previsto no art. 3º da Constituição Federal, que nas lições de José Casalta Nabais:

No sentido vertical, a sociedade civil, pautada nos preceitos fraternos e solidários, se organiza para alcançar os direitos sociais, na medida em que a ela também pertence a responsabilidade de garantir o interesse público, ao lado do Estado. No sentido horizontal, o Estado, por ter o dever de tutela dos direitos sociais e por objetivar a construção da sociedade solidária, cria mecanismos para que ela promova voluntariamente as ações sociais, ao passo que amplia a sua função de prestar os serviços públicos, dispondo leis que introduzem vínculos de colaboração entre o Poder Público e a sociedade civil para a realização das necessidades coletivas.<sup>115</sup>

O fato é que a partir da Constituição Federal de 1988 é cada vez maior o número de associações, fundações e outras pessoas jurídicas de direito privado assumindo atividades de interesse público, devido à generalizada perda de confiança na capacidade do Poder Público e a necessidade de melhoria da qualidade de vida das pessoas. Chama-se a atenção, no âmbito da ciência e da tecnologia, para as associações e fundações vinculadas às universidades privadas e também ao sistema “S”, que têm se tornado protagonistas em pesquisas de impacto positivo na sociedade.

Assim, com o propósito de demonstrar a força do Terceiro Setor, é importante citar que o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA apontou em pesquisa que, em 2013, havia no Brasil 391.552 associações, 8.123 fundações e 41.587 organizações religiosas.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> SILVA, José Afonso da. *Democracia participativa*. São Paulo: Caderno de Soluções Constitucionais, 2003. p. 183-214.

<sup>115</sup> NABAIS, José Casalta. *Algumas considerações sobre a solidariedade e a cidadania*. Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra, v. 75, p. 152-153, 1999.

<sup>116</sup> BRASIL. *Mapa das organizações da sociedade civil*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em <<https://mapaosc.ipea.gov.br>>. Acesso em 10 set. 2017.

Apenas para fazer constar, no art. 44 do Código Civil estão arroladas as espécies de pessoas jurídicas de direito privado, destacando-se as associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos.

Em se tratando do Terceiro Setor, ressalta-se que não há controversa quanto à preferência de as instituições sem fins lucrativos serem constituídas para a defesa de interesse público, ou seja, para a promoção de interesses mais amplos da sociedade e que atendam ao princípio da universalidade, por exemplo, saúde, educação, assistência social, etc.

Por outro lado, o mesmo consenso não existe quando se trata da prestação de serviços, por instituições sem fins lucrativos, mediante a cobrança de uma contraprestação pecuniária, inclusive a ponto de certos autores excluam do conceito de Terceiro Setor hospitais e universidades sem fins lucrativos, sob o argumento de que possuem finalidade disfarçadamente lucrativa:

...não devem ser consideradas como organizações do Terceiro Setor com fins públicos as entidades corporativas, representativas de interesse (como é o caso dos sindicatos e das associações de classe) e as organizações religiosas (ou seja, aquelas instituições precipuamente voltadas para a disseminação de credos, práticas e visões devocionais e confessionais) e partidárias, enquanto tais. Com mais evidência, excluem-se dessa categoria as entidades de benefício mútuo, destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de sócio (como é o caso dos clubes, das instituições de previdência privada e dos fundos de pensão). **Finalmente, excluem-se dessa categoria as entidades reconhecidas como filantrópicas pelo marco regulatório atual, que, embora prestem relevantes serviços à sociedade, têm, na verdade, fins (disfarçadamente) lucrativos, ou cujo comportamento é presidido, predominantemente, por uma racionalidade mercantil (tais como os planos de saúde e os hospitais privados, as escolas e as universidades particulares).**<sup>117</sup> (grifo nosso)

Com o devido respeito aos que defendem o posicionamento acima, tudo indica que ele não deve prevalecer, pois parte de uma presunção indevida de que qualquer instituição possui necessariamente “fins lucrativos”, enquanto a legislação não veda que essas pessoas jurídicas afirmem resultados positivos, justamente para que possam dar conta de seus compromissos previstos em estatuto. O correto seria que as autoras Flávia Piovesan e Carla Bertucci Barbieri tivessem feito a ressalva de que se considera fins lucrativos disfarçados quando se comprova a distribuição de rendimentos a diretores e terceiros e não simplesmente na hipótese de que haja

---

<sup>117</sup> PIOVESAN, Flávia; BARBIERI, Carla Bertucci. Terceiro setor e direitos humanos. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo M. (Orgs.). *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. São Paulo: Thompson/IOB, 2005. p. 75-98.

“racionalidade mercantil”. Isso porque os hospitais privados e outras pessoas jurídicas sem fins lucrativos devem e precisam buscar superávit com suas atividades. Nesse sentido, Luciano Amaro esclarece com precisão a questão:

A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda a título de lucro ou participação no seu resultado. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, está-se querendo significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, **o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar o lucro. A entidade (se seu criador não visou o lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se – não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit).** Esse superávit não é lucro. Lucro é conceito afeto à noção de empresa, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade não foi criada para dar lucro ao seu criador, mas para exercer uma atividade altruísta).<sup>118</sup> (Grifo nosso)

Ainda tratando da questão referente à cobrança pelos serviços prestados, aqui deve ser sublinhado que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 202.700-6/DF<sup>119</sup>, compreendeu que as instituições de previdência privada fechadas não possuem direito à imunidade tributária dos impostos, em razão de que cobram de seus associados pelos serviços prestados. Por isso, segundo a Suprema Corte, não devem ser consideradas instituições de assistência social. Nesse caso, o art. 203 do Texto Constitucional determina que o serviço de assistência social seja prestado a quem dele necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social. Portanto, ocorrendo pagamento, desnatura-se o serviço assistencial. No entanto, a situação é diversa em se tratando dos serviços de educação e saúde, visto que o Poder Judiciário já pacificou o entendimento de que é possível a cobrança pelo serviço, conforme será melhor analisado no capítulo reservado à discussão sobre a imunidade tributária.

Por outro lado, a discussão mais interessante em relação ao conceito de Terceiro Setor encontra-se na análise de instituições que prestam serviços em prol de

---

<sup>118</sup> AMARO, Luciano. *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*, São Paulo, n. 4, p. 150, 1998, Centro de Extensão Universitária.

<sup>119</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 202.700-6/DF*. Relator: Maurício Correa. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdão, 08.11.2001. Disponível em: <https://<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238470>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

interesse corporativo, ou seja, a um grupo específico de associados, como por exemplo instituições de previdência privada fechada, ou uma associação voltada para a pesquisa científica e que mantém relação institucional apenas com seus associados. Nesse caso, é realmente questionável se essas entidades poderiam ser inseridas no conceito de Terceiro Setor. Assim, refletindo sobre o tema, Fernando Borges Mânica afirma que:

...interesse corporativo é interesse privado. Dessa forma, o requisito da finalidade não lucrativa não basta para a categorização do Terceiro Setor. Além da vedação à distribuição de lucro, a entidade deve ter finalidade pública, o que implica ausência de atuação em proveito próprio.<sup>120</sup>

Já José Eduardo Sabo Paes expressa que:

O Terceiro Setor é definido como o conjunto de organismos ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade visando ao seu aperfeiçoamento.<sup>121</sup>

Portanto, o conceito trazido por Paes é o mais adequado, porque para ele, além de a instituição não perseguir o lucro, o essencial é que ela atue com o objetivo de promover o aperfeiçoamento da sociedade. A essa altura, é relevante a seguinte pergunta: As instituições de ciência, tecnologia e pesquisa devem ser consideradas integrantes do Terceiro Setor? E em que medida colaboram com o aperfeiçoamento da sociedade?

Ora, com base nas lições de Paes, as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, desde que não distribuam a terceiros suas receitas e patrimônio, podem fazer parte do Terceiro Setor, pois é inegável que suas atividades contribuem para o desenvolvimento do país, ainda mais quando apresentam tecnologias inovadoras.

Superada essa questão, o foco passa a ser a conceituação de Terceiro Setor. Nesse sentido, é possível afirmar que ele constitui a própria sociedade civil organizada, a qual é formada por pessoas jurídicas de direito privado, sem fins de lucro, na forma de associações e fundações, que possuem a função social de implementar a relação entre a sociedade e o Estado.

---

<sup>120</sup> MÂNICA, Fernando Borges. Panorama histórico-legislativo do terceiro setor no Brasil: do conceito de terceiro setor à lei das OSCIP. In: OLIVEIRA, Gustavo H. J. (Org.). *Direito do terceiro setor: atualidades e perspectivas*. Curitiba: OAB - Seção do Paraná, 2006. p. 22.

<sup>121</sup> PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004. p. 98-99.

Também é inegável a importância da sociedade civil organizada na consolidação da democracia, seja atuando diretamente na prestação de serviços de interesse público, seja pressionando o Poder Público a definir e executar políticas públicas que atendam efetivamente à coletividade. Inclusive, como já lembrado nesta pesquisa, Manuel Pelayo García alertou para o fato de que as associações, partidos políticos e sindicatos tiveram um papel fundamental na configuração do Estado de Bem-Estar Social, logo após a Segunda Guerra.

Gustavo Justino de Oliveira define o Terceiro Setor como:

Conjunto de atividades voluntárias desenvolvidas por organizações privadas não governamentais e sem ânimo de lucro (associações e fundações), realizadas em prol da sociedade, independentemente dos demais setores (Estado e mercado), embora deles possa firmar parcerias e receber investimentos (públicos e privados).<sup>122</sup>

Outra definição interessante é a de Rubem César Fernandes, que afirma:

Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade a práticas tradicionais de 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.<sup>123</sup>

Quanto às características das entidades do Terceiro Setor, Leandro Marins de Souza, em seu livro *Tributação do terceiro setor*, destaca:

Em suma, portanto, enumeramos exemplificativamente algumas características extraídas dos conceitos normalmente difundidos sobre o Terceiro Setor: a) finalidades não coercitivas; b) entidades não estatais; c) finalidades não lucrativas; d) entidades fora do mercado; e) visam atender necessidades coletivas; f) são organizações autogovernáveis; g) contam com expressivo serviço voluntário; h) são organizações da sociedade civil; i) é expressão das práticas de caridade, filantropia e mecenato; j) é forma de exercício da cidadania; e k) vinculação ao conceito de solidariedade.<sup>124</sup>

Por fim, visando acalmar os intransigentes, é preciso dizer que é um equívoco imaginar que o Terceiro Setor substituirá, por completo, a atividade estatal. Por outro

---

<sup>122</sup> OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. *O direito do terceiro setor*. Revista de Direito do Terceiro Setor, n. 1, Belo Horizonte, 2007, p. 11-13.

<sup>123</sup> FERNANDES, Rubem César. *Privado, porém público: o terceiro setor na América Latina*. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1996. p. 27.

<sup>124</sup> SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 68.

lado, também não é correto negar a importância da sociedade civil no combate às desigualdades sociais e na concretização dos direitos fundamentais, principalmente no desenvolvimento nacional por meio da promoção da tecnologia.

Por isso, a relação entre público e privado deve ser abordada muito mais visando compreender o equilíbrio entre a atuação do Estado e a sociedade civil, na ordem econômica e social, do que a partir da imposição do interesse público por parte da Administração Pública, com fundamento no princípio do interesse público e na segurança nacional, conforme desejam crer determinados doutrinadores, citando o art. 173 da Constituição Federal.

Certamente que não foi possível abordar mais profundamente os aspectos jurídicos do Terceiro Setor, dados os demais temas a serem ainda tratados, mas ao menos sua configuração básica foi discutida.

### **3.2. O sistema nacional de ciência, tecnologia e inovação**

Conforme já explanado, o propósito deste trabalho é investigar em que medida as “ICTs & I/redes temáticas privadas” contribuem para a satisfação das demandas tecnológicas da sociedade brasileira, bem como para o desenvolvimento nacional. Também pretende-se demonstrar que o tratamento tributário dado a essas pessoas jurídicas, pelo Estado, é insatisfatório para uma política de fomento que realmente tenha o objetivo de incentivar a produção de ciência e tecnologia no país. Por isso, é relevante compreender o ambiente tecnológico no qual elas estão inseridas, a fim de que seja feito um recorte sobre o objeto de estudo.

Nesse contexto, deve ser ressaltado que a partir da Emenda Constitucional nº 85/2015<sup>125</sup> e da Lei Federal nº 13.243/2016<sup>126</sup> o Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – SNCTI passou a ganhar um formato mais específico a ser sistematizado, embora o § 1º do art. 219-B da Constituição Federal determine que a lei federal disporá sobre as normas gerais do sistema, normas essas que ainda não foram aprovadas pelo Congresso Nacional.

A função principal do SNCTI é realizar a integração contínua entre as políticas governamentais (Primeiro Setor), estratégias empresariais (Segundo Setor) e instituições sem fins lucrativos (Terceiro Setor), sendo que dentro dessa engrenagem

---

<sup>125</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>126</sup> BRASIL. Op. cit.

o principal propósito é a “cooperação”, com o objetivo final de que sejam satisfeitas as demandas da sociedade por tecnologia e, ao mesmo tempo, se proporcione ganhos a todas as pessoas jurídicas envolvidas.

A fim de melhor compreender a disposição desses atores no sistema, cita-se a ilustração a seguir, elaborada pelo Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovação e Comunicações – MCTIC, utilizada para representar a “Estratégia Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação 2016-2022”<sup>127</sup>, por meio da qual se observam os atores classificados em três níveis: i) político; ii) agências de fomento; e iii) operadores de ICT & I.

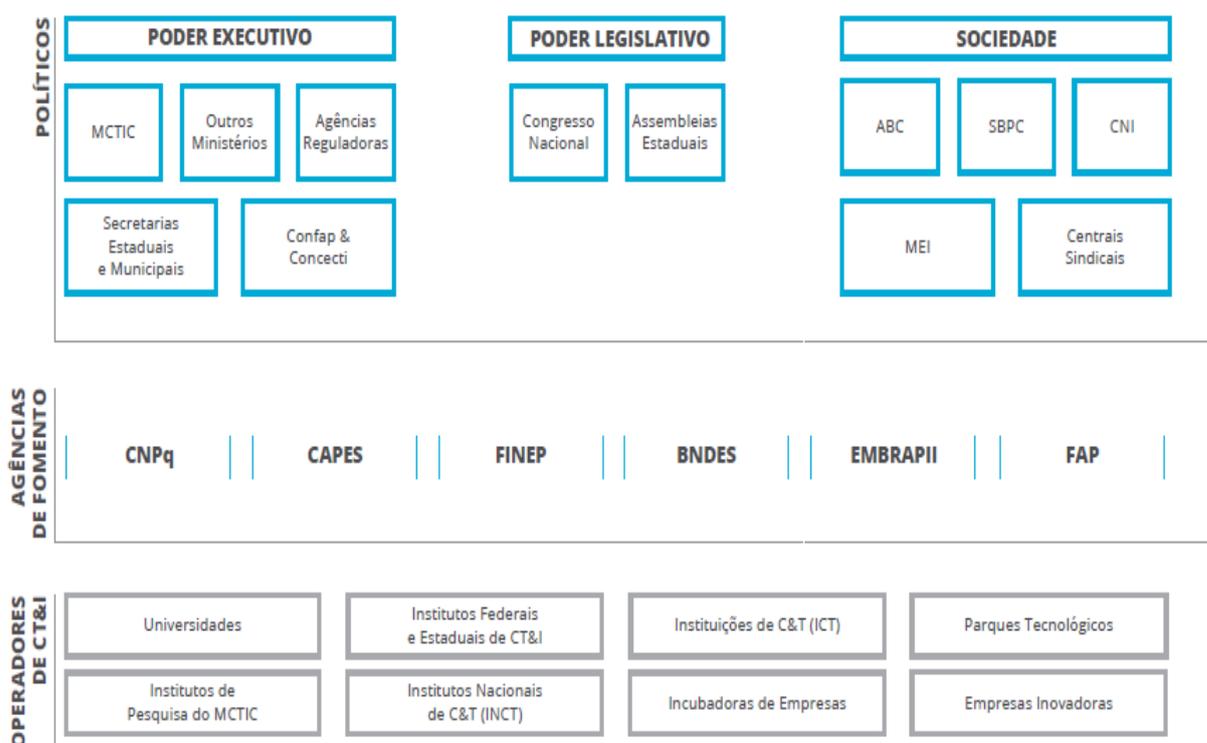


Figura 1 – Principais atores do SNCTI.

Ilustração 1 – Principais atores do SNCTI

Conforme se depreende acima, o Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – SNCTI é composto por atores de diferentes características, sendo alguns de maior atuação e outros com menor destaque, embora todos sejam imprescindíveis

<sup>127</sup> BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovação e Comunicações – MCTIC. *Estratégia Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação 2016-2022*. < <https://portal.inpa.gov.br/images/documentos-oficiais/ENCTI-MCTIC2016-2022.pdf>>. Acesso em: 01 maio 2017.

ao funcionamento eficaz do ambiente de tecnologia, podendo ser divididos em atores do setor público e do setor privado.

No âmbito público o SNCTI é constituído pelos Ministérios da Ciência e Tecnologia, Educação, Saúde, Defesa, Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Agricultura, Relações Exteriores, entre outros, além de órgãos federais, estaduais e municipais de fomento à pesquisa científica e tecnológica, como por exemplo o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES e as Fundações Estaduais de Apoio à Pesquisa – FAPs.

Ainda integram o SNCTI no setor público outros dois importantes agentes de fomento tecnológico: a Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP e o Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES.

Também exercem um papel fundamental no sistema os operadores e executores de ciência e tecnologia, ou seja, as Instituições de Ensino Superior, Hospitais Universitários e Instituições de Ciência, Tecnologia e Inovação, públicos e privados, sem fins lucrativos (associações civis e fundações), qualificados como Organizações Sociais - OS ou Organizações Sociais de Interesse Público – OSCIPs, todos identificados pela sigla “ICTs & I/redes temáticas privadas”, visto que atuam em diferentes áreas, tais como saúde, agropecuária, química, comunicação, tecnologia da informação, aeroespacial, defesa militar, etc. Integram esse grupo as empresas de grande, médio e pequeno porte, além das microempresas de base tecnológica.

Incorporam ainda o primeiro nível do SNCTI atores da iniciativa privada, denominados “entidades de classe”, que, embora não executem as atividades de ciência, tecnologia e inovação, contribuem para e influenciam as políticas públicas. Dentre eles, destacam-se a Associação Brasileira de Ciências – ABC, a Sociedade Brasileira para o Progresso da Ciência – SBPC, a Associação Brasileira das Instituições de Pesquisa Tecnológica e Inovação – ABIPTI, a Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras – ANPEI e a Confederação Nacional da Indústria – CNI.

No entanto, chama-se a atenção para o fato de que o Poder Legislativo municipal foi excluído do SNCTI, embora as Câmaras de Vereadores apresentem um papel relevante no que se refere ao fomento da tecnologia, seja quanto à aprovação de leis de incentivos fiscais por meio de tributos municipais, autorização ao Poder

Executivo em fazer doação de áreas para instalação de parques e polos tecnológicos, etc.

Ainda com o objetivo de melhor compreender o ambiente tecnológico, vale citar o Sistema Brasileiro de Tecnologia – SIBRATEC, criado por meio do Decreto nº 6.259/2007<sup>128</sup>, e complementado pela Resolução do Comitê Gestor SIBRATEC nº 001/2008, para atender às demandas específicas de setores empresariais e estratégicos do país, estabelecidas no Plano de Ação de Ciência, Tecnologia e Inovação para o Desenvolvimento Nacional 2007-2010 (PACTI) e na Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP).

Tanto o SIBRATEC como o SNCTI têm por propósito transformar conhecimentos científicos e tecnológicos em produtos e processos inovadores, em benefício de empresas, cooperativas agroindustriais, organizações empresariais e também para o governo, sendo que o SIBRATEC opera a partir da demanda formulada de projetos de interesse do setor empresarial.

Ainda no intuito de esclarecer mais as relações institucionais entre os atores integrantes do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – SNCTI e visando facilitar a compreensão do ambiente tecnológico para realizar uma análise jurídica mais adequada à realidade, a Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras – ANPEI, com o desejo de difundir e contribuir para a evolução do Sistema Brasileiro de Inovação SBI, elaborou fluxos e interações entre os atores participantes do ecossistema de Inovação.

A iniciativa foi conduzida por meio de seus Comitês Temáticos, Comitê Interação ICT - Empresa e Comitê de Fomento, com a participação da comunidade ANPEI e o resultado foi o Mapa do Sistema Brasileiro de Inovação fruto de uma pesquisa realizada com 237 atores e de discussões dos comitês.<sup>129</sup>

---

<sup>128</sup> BRASIL. Governo Federal. *Decreto nº 6.259, de 20 de novembro de 2007*. Sistema Brasileiro de Tecnologia – SIBRATEC e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6259.htm)>. Acesso em 22 jan. 2018.

<sup>129</sup> ANPEI – Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras. *Mapa do Sistema de Inovação Brasileiro*. Disponível em: <<http://anpei.org.br/publicacoes/mapas-da-inovacao/>>. Acesso em: 21 maio 2017.

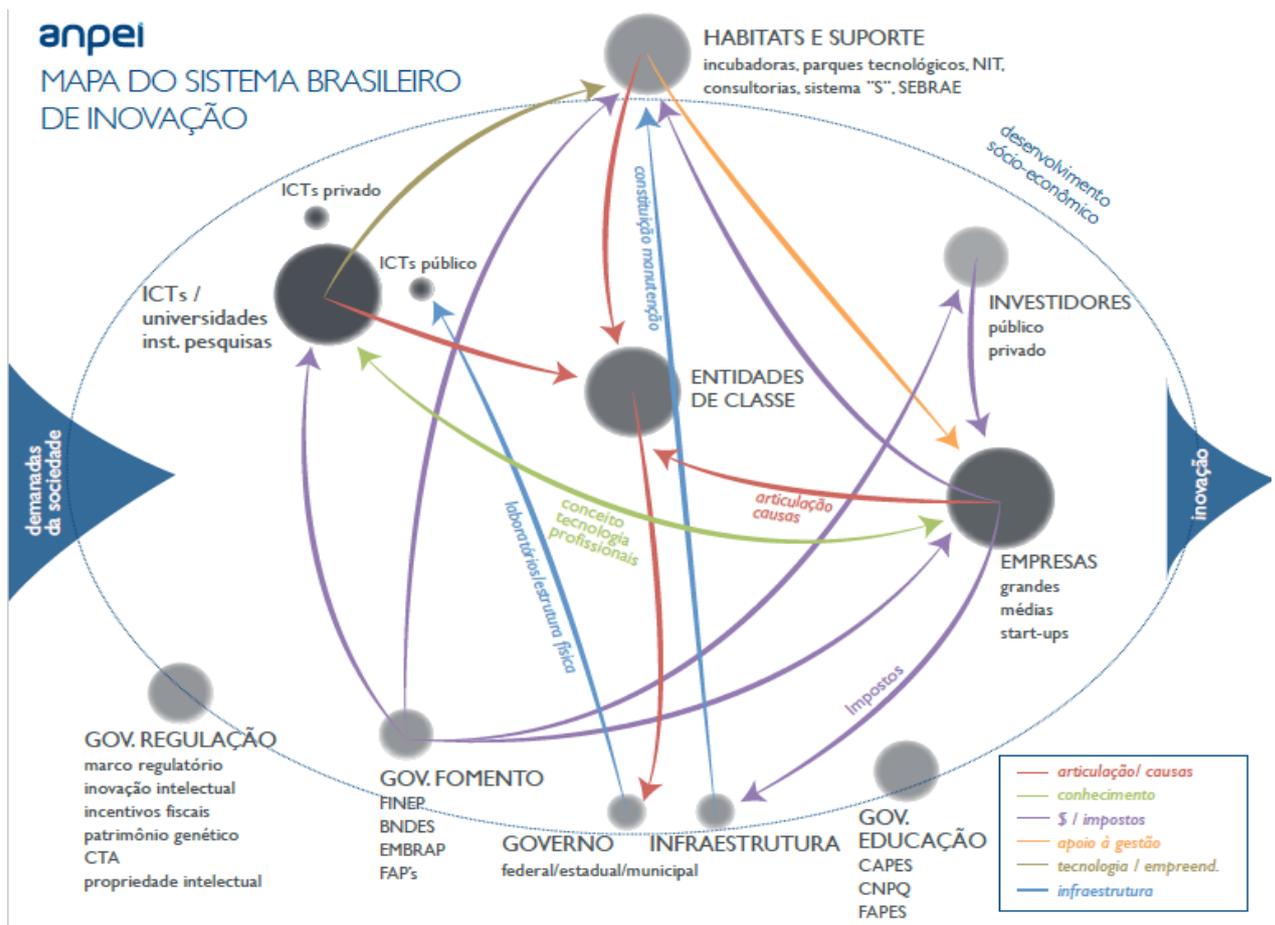


Ilustração 2 – Mapa do Sistema Brasileiro de Inovação

Observando-se a ilustração acima, facilmente se percebe que o SNCTI é bastante complexo, chamando atenção a relação de fomento que emana do governo em direção às ICTs – universidades, incubadoras, parques tecnológicos, sistema “S”, investidores e empresas.

Entretanto, nesse mapa elaborado pela ANPEI não há a identificação de relação de fomento entre o governo e as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, o que aponta para a necessidade de mais atenção quanto ao estudo dos instrumentos de fomentos tributário e jurídico em favor dessas pessoas jurídicas, ou seja, as associações civis e fundações privadas de base tecnológica.

Já na ilustração a seguir, elaborada a partir da intensidade do vínculo institucional entre os atores, nota-se que é de média intensidade a relação entre governo/fomento e as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, mas, por outro lado, é baixa a intensidade quando se analisa a relação das organizações da sociedade civil e organizações sociais com o governo/fomento.

Disso se conclui que há a necessidade de o Poder Público aproveitar melhor os instrumentos de fomento jurídico previstos na Lei nº 9.673/1998<sup>130</sup> (Organização Social), na Lei nº 9.790/99<sup>131</sup> (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público) e na Lei nº 13.019/2014<sup>132</sup> (Organizações da Sociedade Civil) para aumentar a relação de parceria com instituições do Terceiro Setor, visando buscar a solução para os problemas regionais e nacionais. Destaca-se também a constatação de que é preciso ser intensificada a relação do Terceiro Setor com o Primeiro e o Segundo Setores.

### INTENSIDADE DAS RELAÇÕES ENTRE OS ATORES

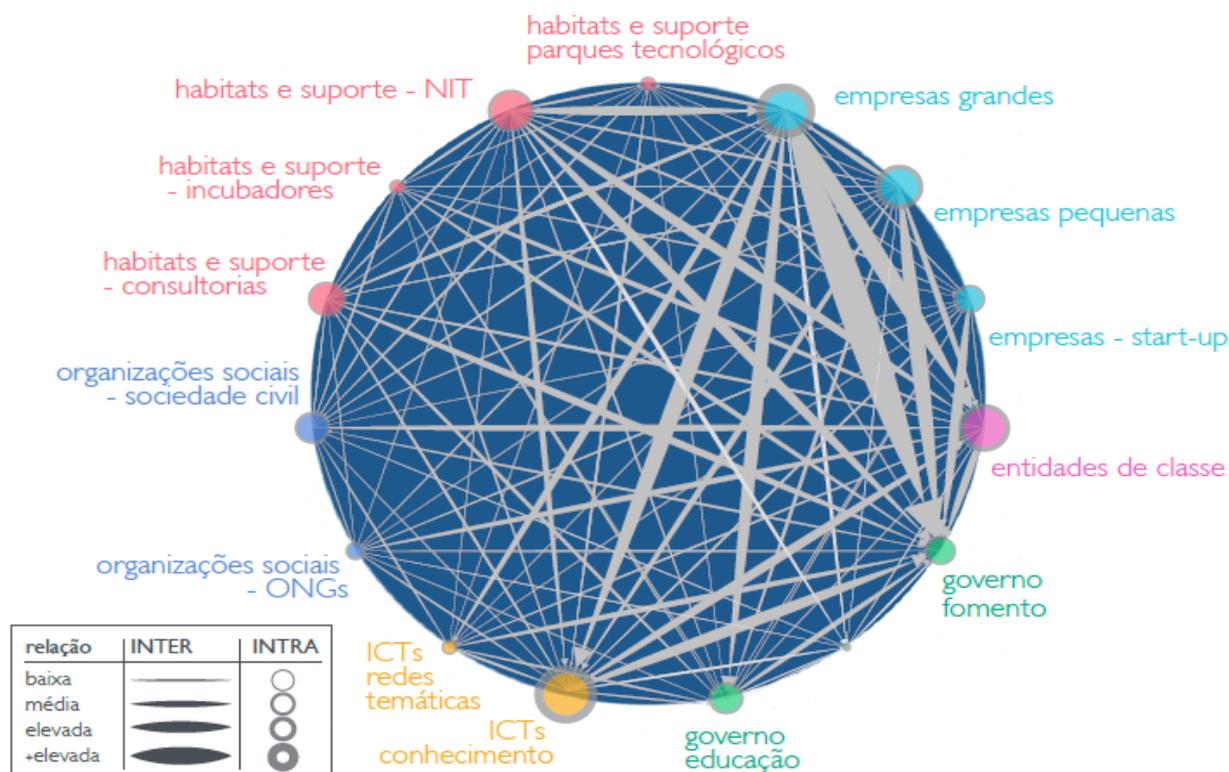


Ilustração 3 – Intensidade das relações entre os atores – ANPEI

Feita a apresentação dos atores do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – SNCTI, é importante apenas comentar que a Lei nº 10.973/2004<sup>133</sup>, que dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, traz em seu art. 2º conceitos sobre: agência de fomento; invenção; criador; incubadora de empresa; inovação; instituição científica, tecnológica e de inovação – ICT; núcleo de inovação tecnológica – NIT; fundação de apoio; pesquisador público;

<sup>130</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>131</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>132</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>133</sup> BRASIL. Op. cit.

inventor independente; parque tecnológico; polo tecnológico; extensão tecnológica; bônus tecnológico; e capital intelectual.

### **3.3. Fomento e os incentivos tributários para a ciência e a tecnologia**

O propósito de estudar o fomento decorre da constatação de que tanto as imunidades, isenções e outros benefícios fiscais como os instrumentos de parceria com a Administração Pública, previstos nas Leis nº 9.673/98<sup>134</sup>, 9.790/99<sup>135</sup> e 13.019/2014<sup>136</sup>, constituem formas de o Estado estimular a iniciativa privada a prestar serviços que seriam de sua competência.

O fomento encontra, inicialmente, embasamento no art. 3º da Constituição Federal, que estabeleceu como objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. O citado artigo impõe ainda ao Poder Público o dever de promover o desenvolvimento nacional, razão pela qual este não pode se furtar de adotar todos os esforços para implementá-lo, ainda mais devido ao fato de que o desenvolvimento constitui um direito fundamental de terceira dimensão, conforme será visto mais adiante.

Desse modo, o Estado brasileiro deve seguir essa diretriz constitucional, seja executando diretamente os serviços públicos e/ou promovendo condições e incentivando a sociedade civil, mediante repasse de verba pública ou por meio de recursos próprios, para que também as associações e fundações atuem voluntariamente na ordem econômica e social, em prol do interesse coletivo e dos fins sociais. Nesse sentido, o Texto Constitucional elegeu o serviço público como um instrumento do Estado para concretizar os direitos fundamentais.

É oportuna a definição de serviço público elaborada por Celso Antônio Bandeira de Mello:

O serviço público é toda a atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob regime público.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>135</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>136</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>137</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 659.

Além disso, quando se trata da instituição do fomento, é importante ressaltar que o artigo 174 da Constituição Federal definiu o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, e por isso a ele incumbe fomentar a iniciativa privada, a fim de que esta atue na ordem econômica, no sentido do desenvolvimento socioeconômico.

É nesse contexto que se apresenta o fomento, que nas palavras de Ricardo Marcondes Martins:

É convencer o administrado a fazer algo que consistirá numa atividade coletiva, provocando a realização do interesse público pelos próprios particulares; porquanto se distingue do serviço público justamente pela Administração não realizá-lo diretamente e do poder de polícia na medida em que não se restringe a ação voluntária e social do particular, ao contrário, a estimula.<sup>138</sup>

Sublinha-se que, nas hipóteses de fomento, o Poder Público incorpora a função de fiscalizador ou controlador da execução dos serviços prestados pelas organizações da sociedade civil. Celso Antônio Bandeira de Mello traz uma classificação a respeito das hipóteses de fomento:

Considerando-se panoramicamente a interferência do Estado na ordem econômica, percebe-se que esta pode ocorrer de três modos; a saber: a) poder de polícia, mediante leis e atos administrativos para executá-las, como agente normativo e regulador da atividade econômica, caso no qual exercerá funções de fiscalização em que o planejamento que conceber será meramente indicativo; b) em casos excepcionais atuará empresarialmente, mediante pessoas que cria com tal objetivo; e c) mediante incentivos à iniciativa privada, estimulando-a com favores fiscais ou financiamento, até mesmo a fundo perdido.<sup>139</sup>

Um conceito satisfatório a respeito de fomento é o seguinte:

É a função administrativa através da qual o Estado ou seus delegados estimulam ou incentivam, direta, imediata e concretamente, a iniciativa dos administrados ou de outras entidades, públicas e privadas, para que estas desempenhem ou estimulem, por seu turno, as atividades que a lei haja considerado de interesse público para o desenvolvimento integral e harmonioso da sociedade.<sup>140</sup>

---

<sup>138</sup> MARTINS, Ricardo Marcondes. *Natureza jurídica das organizações sociais e das organizações da sociedade civil de interesse público*. Fórum de contratação e gestão pública: 2015, n. 167, p. 48-62,

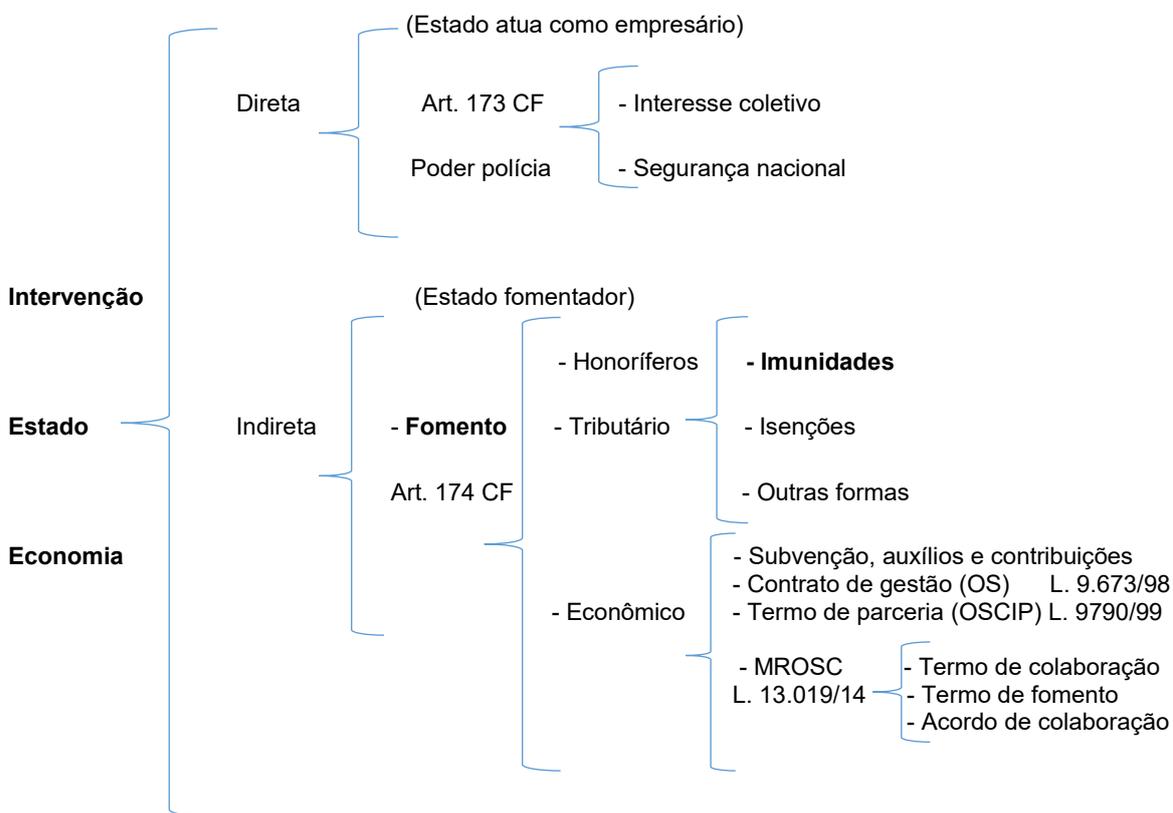
<sup>139</sup> MELLO, op. cit., p. 783.

<sup>140</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Teoria do poder: sistema de direito político (estudo juspolítico do poder)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 37.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto explica que o fomento se apresenta de formas distintas:

O primeiro tipo é quando ocorre pelo reconhecimento da reputação do administrado por meio da concessão de títulos (fomento honorífero); o fomento pode ainda ser econômico, quando se dá pela transferência de recursos financeiros (fomento por subvenção); por meio da imunidade e isenção tributária (fomento tributário); pela permissão ou concessão de uso de bem público (fomento real); e, por último, pelo repasse de financiamento e crédito (fomento creditício).<sup>141</sup>

Com base nas lições de Moreira Neto, atenta-se para o fomento econômico e jurídico, bem como para a classificação a seguir.



Desse modo, conforme visto, o fomento econômico e tributário em benefício das “ICTs & I/redes temáticas privadas” caracteriza-se como uma imposição da Constituição Federal ao Estado para que incentive os particulares a auxiliar o Poder Público na concretização dos direitos fundamentais, principalmente o desenvolvimento nacional. Portanto, a implementação do fomento, seja por meio da

<sup>141</sup> MOREIRA NETO, op. cit., p. 49-50.

aprovação de leis no Parlamento ou por outras medidas, não constitui discricionariedade do Estado, mas sim um dever, ainda mais quando constatado que o Brasil é um país tecnologicamente atrasado, bastante injusto e pouco desenvolvido. Há autores que enxergam o fomento como um instrumento de indução para conduzir os agentes econômicos, por intermédio da oferta de benefícios e estímulos e não de forma compulsória, “a desempenharem determinadas atividades admitidas como importantes para o interesse público”.<sup>142</sup>

Assim, os recursos públicos dispendidos no fomento à tecnologia não devem ser classificados como despesas, mas sim como investimento da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, principalmente porque, fomentando o particular a promover pesquisas e o desenvolvimento, o Poder Público auferir ganhos decorrentes das externalidades positivas com a criação de empregos, geração de tributos, fortalecimento do mercado, movimentação da economia, etc.

Em se tratando de P, D & I, o fomento é fundamental, visto que o maior obstáculo para a inovação e o desenvolvimento de novos serviços e produtos é o custo da pesquisa, bem como o risco do investimento, seja ele público ou privado. Por isso é tão importante o compartilhamento do risco do projeto entre empresas, “ICTs & I/redes privadas”, “ICTs & I/redes públicas” e o Poder Público.

Os “Agentes de Fomento” no âmbito federal estão mencionados na Ilustração 1 – Principais Atores do SNCTI, disposta no tópico reservado à apresentação dos atores do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – SNCTI, sendo que se destacam o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq e a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, além da Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP e do Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES.

A FINEP é uma empresa pública que apoia financeiramente as pesquisas realizadas, por meio de repasses reembolsáveis e não reembolsáveis em favor de universidades, institutos tecnológicos e outras instituições públicas ou privadas e inclusive empresas.

Já o CNPq é responsável por fomentar a pesquisa científica e tecnológica, incentivar a formação de pesquisadores brasileiros e fomentar o desenvolvimento

---

<sup>142</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. *Atividade de fomento e o princípio da isonomia*. In: SPARAPANI, Priscila; ADRI, Renata P. (Coords.). *Intervenção do estado no domínio econômico e no domínio social: homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 267.

tecnológico e a inovação por meio de parcerias com órgãos do governo e do setor produtivo.

É importante citar também, no âmbito do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovação e Comunicações, a Associação Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial – EMBRAPPII, associação civil sem fins lucrativos criada em 2013 e qualificada como uma “Organização Social” pelo Poder Público Federal. A associação atua com fomento para empresas e instituições de pesquisa e desenvolvimento sem fins lucrativos, por meio de oferta de Chamadas Públicas de Credenciamento. A vantagem é que os riscos e custos são compartilhados, pois é aportado, no máximo,  $\frac{1}{3}$  dos recursos do portfólio dos projetos, e os  $\frac{2}{3}$  restantes são divididos entre a empresa e a instituição de pesquisa. Atualmente a EMBRAPPII possui credenciadas 28 unidades “ICTs & I/redes temáticas públicas” e “ICTs & I/redes temáticas privadas” com competências tecnológicas específicas e experiência comprovada no desenvolvimento de projetos de inovação, capazes de atender à demanda do setor industrial.

O Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações – MCTIC é responsável por coordenar o Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – SNCTI, por meio da definição das políticas públicas afetas ao setor, e administra o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT.

Embora as agências reguladoras não configurem essencialmente agentes de fomento, a legislação obriga que a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP e a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL atuem em atividades de ciência, tecnologia e inovação, com recursos provenientes da previsão nos contratos de concessão que obrigam os setores regulados a realizar investimentos privados em pesquisa e desenvolvimento e inovação, conforme normas definidas por cada agência reguladora.

No âmbito da ANP, constitui-se um importante instrumento de fomento a Resolução nº 50/2015, que aprovou o Regulamento Técnico nº 003/2015, o qual estabelece as diretrizes e normas para a aplicação dos recursos a que se referem as Cláusulas de Investimento em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (P, D & I) dos Contratos de Exploração, Desenvolvimento e Produção de Petróleo e Gás Natural. Por força da Lei nº 9.478/97<sup>143</sup>, nos Contratos de Concessão o valor da obrigação

---

<sup>143</sup> BRASIL. *Lei nº 9.478, de 07 de agosto de 1997*. Dispõe sobre política energética nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9478.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9478.htm)>. Acesso em 18 de jan. 2018.

corresponde a 1% (um por cento) da receita bruta da produção de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos nos campos abrangidos pelos respectivos contratos, para os quais a Participação Especial seja devida em qualquer trimestre do ano civil.

Em relação à ANEEL, a Lei nº 9.991/2000<sup>144</sup> determina que empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas de distribuição, transmissão e geração de energia elétrica devem aplicar anualmente um percentual mínimo de sua receita operacional líquida no Programa de Pesquisa e Desenvolvimento do Setor de Energia Elétrica. A intenção é incentivar a busca constante por inovações e fazer frente aos desafios tecnológicos do setor elétrico. Cita-se o caso das concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica, que ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 1% (um por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico. Desse modo, as concessionárias desenvolvem projetos em parceria com o Terceiro Setor para a viabilização de P, D & I.

No âmbito dos Estados, as Secretarias Estaduais de Ciência, Tecnologia e Inovação também têm um papel fundamental na coordenação dos sistemas regionais, por meio do Conselho Nacional de Secretários Estaduais para Assuntos de Ciência, Tecnologia e Inovação – CONSECTI e do Conselho Nacional de Fundações Estaduais de Amparo à Pesquisa – CONFAP.

Nos Estados as Fundações de Amparo à Pesquisa – FAPs exercem a função de agências de fomento do SNCTI. Destaca-se que o art. 218, § 5º da Constituição Federal facultou aos Estados e ao Distrito Federal que vinculem parte de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. Por conta disso, vários estados, dentre eles o Paraná, fizeram constar na Constituição Estadual, no art. 205, o dever anual do Estado de destinar no mínimo 2% (dois por cento) da receita tributária para o fomento da pesquisa científica e tecnológica. Assim, no caso do Estado do Paraná, foi aprovada a Lei nº 12.020/1998<sup>145</sup>, que inovou em quatro aspectos:

---

<sup>144</sup> BRASIL. *Lei nº 9.991, de 24 de junho de 2000*. Dispõe sobre realização de investimentos em pesquisa e desenvolvimento e em eficiência energética por parte das empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas do setor de energia elétrica, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9991.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9991.htm). Acesso em 20 de dez. 2017.

<sup>145</sup>ESTADO DO PARANÁ. *Lei nº 12.020 de 18 de dezembro de 2014*. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=127242&codTipoAto=&tipoVisualizacao=original>>. Acesso em 10 dez. 2018.

- i) instituiu o “Fundo Paraná”, destinado a apoiar o desenvolvimento científico e tecnológico do Estado do Paraná, nos termos do art. 205 da Constituição Estadual, com percentual de 2% (dois por cento)<sup>146</sup> da receita tributária do Estado;
- ii) criou o Conselho Paranaense de Ciência e Tecnologia – CCT PARANÁ, órgão com participação da sociedade civil para assessoramento do governador do Estado na formulação e implementação da Política Estadual de Desenvolvimento Científico e Tecnológico;
- iii) criou o Serviço Social Autônomo PARANÁ TECNOLOGIA, como pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, de interesse social, tendo como missão a gestão executiva do Fundo Paraná e a execução do Contrato de Gestão relacionado aos assuntos tecnológicos do Estado;
- iv) autorizou o Poder Executivo a criar a Fundação Araucária para amparo à pesquisa e para a formação de recursos humanos, necessários ao desenvolvimento científico e tecnológico do Estado do Paraná.

Por outro lado, embora os instrumentos de fomento jurídico estejam previstos em lei e fundamentados no art. 175 do Texto Constitucional, há grande controvérsia quanto à sua implementação em determinadas modalidades, principalmente quanto à transferência da prestação de serviços públicos para as organizações da sociedade civil mediante o repasse de recursos públicos, como ocorre em relação à Lei nº 9.867/99<sup>147</sup> – Cooperativas Sociais, à Lei nº 9.790/99<sup>148</sup> - Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, à Lei nº 13.019/2014<sup>149</sup> - Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, e principalmente à Lei nº 9.637/98, que autoriza o Poder Executivo a transferir a gestão de serviços públicos às Organizações Sociais, por meio de Contrato de Gestão.

Evidentemente que por trás da discussão em torno da inconstitucionalidade das parcerias entre o Poder Público e a sociedade civil, está algo muito mais complexo

---

<sup>146</sup> A Lei nº 15.123/2006 definiu que 1% (um por cento) do Fundo Paraná financiará pesquisas nas Instituições de Pesquisa do Estado do Paraná, IAPAR, universidades estaduais e TECPAR, devendo o percentual de cada uma das entidades ser definido pelo CCT PARANÁ e aprovado pelo governador do estado.

<sup>147</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>148</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>149</sup> BRASIL. Op. cit.

que é o modelo do Estado brasileiro. Por sinal, devido à ausência desse consenso, o Partido dos Trabalhadores ajuizou a ADIn nº 1.923<sup>150</sup>, sendo que após dezessete anos de tramitação, em 16/04/2015, o Supremo Tribunal Federal se manifestou pela constitucionalidade da Lei nº 9.637/1998<sup>151</sup>, com fundamento justamente no art. 175 da Constituição Federal, por autorizar o instrumento do fomento. A Corte Suprema também confirmou que o contrato de gestão tem natureza jurídica de convênio e que as organizações sociais complementam a atividade estatal, sem que isso implique substituição da Administração Pública.

O Supremo Tribunal Federal, contudo, fez ressalva quanto aos procedimentos de contratação, alertando que devem ser públicos, impessoais e objetivos, nos termos do art. 37 da Constituição Federal, ainda que seja garantido o controle do MP e do TCU no que se refere a verbas públicas.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal demonstra um avanço em relação à matéria, visto que a partir de agora haverá mais segurança jurídica para os gestores do Poder Executivo que optem por firmar Contrato de Gestão com Organizações Sociais para prestação de serviços de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. Esse julgamento também acaba sinalizando para o caminho da constitucionalidade dos princípios da Reforma Administrativa defendida por Bresser-Pereira e pela viabilidade do Estado consensual.

Vale citar trecho do voto-vencedor proferido pelo ministro Luiz Fux:

Em outros termos, a Constituição não exige que o Poder Público atue, nesses campos, exclusivamente de forma direta. Pelo contrário, **o texto constitucional é expresso em afirmar que será válida a atuação indireta, através do fomento**, como o faz com setores particularmente sensíveis como saúde (...) e educação (...) mas que se estende por identidade de razões a todos os serviços sociais. (...) **Disso se extrai que cabe aos agentes democraticamente eleitos a definição da proporção entre a atuação direta e a indireta**, desde que, por qualquer modo, o resultado constitucionalmente fixado – a prestação dos serviços sociais – seja alcançado. Daí porque não há inconstitucionalidade na opção, manifestada pela Lei das OSs, publicada em março de 1998, e posteriormente reiterada com a edição, em maio de 1999, da Lei nº 9.790/99, que trata das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, pelo foco no fomento para o atingimento de determinados deveres estatais.<sup>152</sup> (grifo nosso)

---

<sup>150</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n 1923-DF*. Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, DJ: 17/12/2015. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADIN+1923%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yc7nl7uj>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>151</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>152</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, op. cit.

Aprofundando a discussão sobre o fomento tributário, é importante mencionar algumas hipóteses de incentivo às “ICTs & I/redes temáticas privadas” previstas na lei.

A primeira delas é o art. 84 B da Lei nº 13.019/2014<sup>153</sup>, que autoriza que as organizações da sociedade civil recebam doações de empresas, até o limite de 2% (dois por cento) de sua receita bruta, desde que tenham por objetivo os estudos e pesquisas, o desenvolvimento de tecnologias alternativas e a produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas nesse artigo.

Já a Lei nº 11.484/2007<sup>154</sup> estabelece o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital – PATVD, reduzindo a zero a alíquota da COFINS, PIS, IPI e II, de serviços e projetos vinculados a esses programas, mas exige que as pessoas jurídicas beneficiárias com o PADIS invistam, anualmente, em atividades de pesquisa e desenvolvimento a serem realizadas no País, no mínimo, 5% do seu faturamento bruto no mercado interno.

Por meio da Lei de Informática Leis 8.248/91<sup>155</sup> as empresas do setor de tecnologia são capazes de reduzir de 80% a 100% o IPI incidente sobre seus produtos habilitados ou incentivados na Lei. Como contrapartida, as empresas precisam investir ao menos 5% do seu faturamento bruto em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, com instituições credenciadas pelo Comitê da Área de Tecnologia da Informação (Cati) do Ministério de Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI).

---

<sup>153</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>154</sup> BRASIL. *Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007*. Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital – PATVD. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11484.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11484.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2017.

<sup>155</sup> BRASIL. *Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991*. Dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8248.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8248.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2017.

Depois, a Lei nº 11.196/2005<sup>156</sup> em seu art. 19-A, que autoriza que as empresas possam excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real (IR) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica, quando executados por instituições integrantes do Terceiro Setor. Consequentemente, isso representa um benefício em favor das instituições sem fins lucrativos, na medida em que as empresas somente reduzirão a base de cálculo dos tributos mencionados caso comprovem ter investido em projetos de inovação em parceria com “ICTs & I/redes temáticas privadas”.

Ainda a Lei nº 9.249/1995<sup>157</sup>, em seu art. 13, permite que as empresas tributadas pelo Imposto de Renda no regime de lucro real possam deduzir 1,5% da base de cálculo desse imposto e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, referente às despesas efetuadas com as instituições de ensino e pesquisa, cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que comprovem finalidade não lucrativa, apliquem seus excedentes financeiros em educação e assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades. Certamente que o Estado aperfeiçoaria o fomento se a lei passasse a autorizar que as empresas tributadas pelo regime de lucro presumido também pudessem deduzir despesas com instituições de ensino e pesquisa.

A diferença entre a hipótese de fomento prevista na Lei nº 11.196/2005<sup>158</sup> e a prevista na Lei nº 9.249/95 é que nesta basta a empresa comprovar as despesas com instituição de ensino e pesquisa sem fins lucrativos, enquanto que naquela exige-se que as despesas sejam realizadas em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por “ICTs & I/redes temáticas privadas”, “ICTs/conhecimento” ou “ICTs & I públicas”.

Alerta-se, no entanto, que a Lei nº 8.313/91<sup>159</sup>, denominada Lei de Incentivo à Cultura, permite que pessoas físicas destinem 6% do seu Imposto de Renda, e

---

<sup>156</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>157</sup> BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2018.

<sup>158</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>159</sup> BRASIL. *Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991*. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L8313cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8313cons.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2018.

empresas 4%, para aplicação em projetos culturais devidamente aprovados pelo Ministério da Cultura.

Ocorre que não há legislação federal semelhante que possibilite o fomento para programas, projetos e atividade de pesquisas científicas, tecnológicas e inovação, mas caso isso fosse possível poderia gerar vantagem para as próprias “ICTs & I/redes temáticas privadas”, que seriam capazes de investir em inovações e avanços tecnológicos, trazendo benefício para toda a sociedade.<sup>160</sup> Nesse sentido, a proposta mais adequada seria alterar as Leis nº 9.250/95<sup>161</sup> e 9.249/95<sup>162</sup>, que, respectivamente, tratam do imposto de renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. A ideia é autorizar que as pessoas jurídicas, quando tributadas no lucro real, possam abater percentual das doações como despesa operacional, e as pessoas físicas percentual específico do imposto devido.

Proposta semelhante pode também ser reproduzida nos Estados com o ICMS<sup>163</sup> devido pelas empresas, a fim de que estas sejam autorizadas a destinar 3% ou 4% do imposto devido para as “ICTs & I/redes temáticas privadas” aplicarem em projetos de pesquisa e desenvolvimento de inovações tecnológicas. Desse modo, a Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Educação poderia gerir esse programa, como faz hoje o Ministério da Cultura com os projetos da Lei de Incentivo à Cultura.

Apesar da relevância do fomento para o incentivo da iniciativa privada, será demonstrado, no capítulo reservado à discussão da isenção e da imunidade tributária, que o Estado brasileiro está impondo obstáculos injustificáveis às “ICTs & I/redes temáticas privadas” para o gozo dos benefícios fiscais, cabendo aqui adiantar somente que na Lei nº 9.532/97<sup>164</sup> a isenção não é abrangente a qualquer atividade de ciência, tecnologia e inovação.

---

<sup>160</sup> O Projeto de Lei nº 758/2015 do Senado Federal e o Projeto nº 5.425/2016 da Câmara dos Deputados estão propondo a dedução do IR devido por empresas e pessoas físicas, incidente sobre valores doados para projetos de pesquisa e tecnologia.

<sup>161</sup> BRASIL. *Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9250.htm)>. Acesso em 12 de fev. 2018.

<sup>162</sup> BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm)>. Acesso em 12 de fev. 2018.

<sup>163</sup> Essa proposta difere do previsto na Lei nº 12.020/1998, que autoriza a destinação para o Fundo de Tecnologia do Estado de no mínimo 2% da receita tributária apropriada, visto que é dirigida para o ICMS devido pelas empresas, nos termos da Lei Rouanet.

<sup>164</sup> BRASIL. Op. cit.

### 3.4. Terceiro Setor e sua relação com o desenvolvimento nacional

O desenvolvimento socioeconômico circunda o ambiente produtivo brasileiro e a sinergia e a colaboração entre os atores é essencial para a produção eficiente da inovação necessária para solucionar a demanda da sociedade por tecnologia.

O estudo do desenvolvimento é excessivamente complexo e por muito tempo foi considerado sinônimo de mero crescimento econômico, mas atualmente essa concepção é ultrapassada e retrógrada. A prova disso é que Cláudia Perrone-Moisés comenta que até 1960 os termos “desenvolvimento” e “crescimento econômico” eram tratados como sinônimos. A distinção passou a ser feita após a instituição do Primeiro Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento.<sup>165</sup>

Segundo Paul Hugon, durante o mercantilismo prevaleceu a compreensão de que a prosperidade e o desenvolvimento de uma nação eram proporcionais à quantidade de ouro ou prata que ela pudesse acumular.<sup>166</sup> Embora ainda hoje o Produto Interno Bruto seja um critério escolhido para calcular a riqueza de um país e que leva em conta a sua capacidade de produção de bens e serviços, por outro lado há outros índices para medir o desenvolvimento humano, como, por exemplo, o IDH, lançado em 1990 pelo PNUD, por meio da Resolução 1710.

José Ely da Veiga traz importantes contribuições sobre o desenvolvimento em sua obra *Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI*, quando percebe que o atraso científico e tecnológico tem contribuído para o subdesenvolvimento: “O principal motivo da inviabilidade econômica da grande maioria dos países em desenvolvimento é o atraso científico e tecnológico, que torna esses países em meros exportadores de *commodities*”.<sup>167</sup>

Para Perrone–Moisés, “o direito ao desenvolvimento pode ser considerado não como um direito à parte, mas como o direito que proporcionará os meios necessários para que se realizem os demais”.<sup>168</sup>

É preciso reconhecer que o direito ao desenvolvimento encontra limitações para sua imediata implementação. Logo, deve ser compreendido como resultado de um longo processo, na medida em que depende da tomada de consciência dos

---

<sup>165</sup> PERRONE-MOISÉS, Cláudia. *Direitos humanos e desenvolvimento: a contribuição das Nações Unidas*. In: PERRONE-MOISÉS, C.; AMARAL JUNIOR, A. (Orgs.). *O quinquentenário da Declaração Universal dos Direitos Humanos*. São Paulo: Edusp/Fapesp, 1999. p. 179.

<sup>166</sup> HUGON, Paul. *História do pensamento econômico*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1981. p. 85.

<sup>167</sup> VEIGA, José Ely da. op. cit. p. 23.

<sup>168</sup> PERRONE-MOISÉS, op. cit., p. 192.

indivíduos em relação aos seus próprios direitos. Ao final, a sua concretização está relacionada à realização da justiça social.

André Folloni afirma que desenvolvimento econômico e desenvolvimento social são conceitos distintos, mas que podem caminhar juntos, e sugere que inexistem o desenvolvimento econômico separado do desenvolvimento social e vice-versa, visto que há uma solidariedade entre ambos. Ele explica que é possível compreender que o desenvolvimento econômico implica conceitualmente o desenvolvimento social e vice-versa, de modo que o desenvolvimento econômico é social e o desenvolvimento social é econômico. Nesse segundo sentido, só se menciona restritivamente “desenvolvimento econômico” ou “desenvolvimento social” por economia de expressão, estando implícito um aspecto na referência ao outro.<sup>169</sup>

Em outra passagem, Veiga afirma:

O PNUD admite que o IDH é um ponto de partida. Recorda que o processo de desenvolvimento é muito mais amplo e mais complexo do que qualquer medida sumária conseguiria captar, mesmo quando completada com outros índices. Ou seja, o IDH<sup>170</sup> não é uma medida compreensiva, pois, não inclui, por exemplo, a capacidade de participar nas decisões que afetam a vida das pessoas e de gozar do respeito dos outros na comunidade. (...) O índice de Desenvolvimento Social (IDS) tem cinco componentes com pesos iguais: a) saúde, com indicadores de expectativa de vida ao nascer e taxa de sobrevivência infantil (o complemento para 1 da taxa de mortalidade infantil); b) educação, com taxa de alfabetização e indicadores da escolaridade média, medida por anos de estudo; c) trabalho, com taxas de atividade e de ocupação; d) rendimento, com PIB per capita e coeficiente de igualdade (o complemento para 1 do coeficiente de Gini); e) habitação, com disponibilidade domiciliar de água, energia elétrica, geladeira e televisão.<sup>171</sup>

Joseph Alois Schumpeter, um dos mais importantes economistas da primeira metade do século XX, ainda que tenha sido crítico ao capitalismo, não era simpatizante da ideologia socialista. Ele foi o primeiro a perceber que as inovações tecnológicas têm grande influência no desenvolvimento, e considerou que:

**O desenvolvimento é um processo de transformação e possui grande relação com as inovações tecnológicas que promovem novos ciclos econômicos e novos níveis de desenvolvimento a partir de um processo de destruição e reconstrução provocada pelas inovações(...)** O impulso fundamental que põe e mantém em funcionamento a máquina capitalista procede dos novos bens de consumo, dos novos métodos de produção ou

---

<sup>169</sup> FOLLONI, André. Op. cit.

<sup>170</sup> O IDH é o índice que é a base dos Relatórios de Desenvolvimento Humano, elaborados anualmente pelo PNUD e que combinam três indicadores: expectativa de vida, grau de escolaridade e alfabetização e nível de renda per capita.

<sup>171</sup> VEIGA, José Ely da. op. cit. p. 87.

transporte, dos novos mercados e das novas formas de organização industrial criadas pela empresa capitalista. <sup>172</sup> (grifo)

Eros Grau observa que o desenvolvimento está relacionado à mobilidade social contínua na sociedade:

A ideia de desenvolvimento supõe dinâmicas mutações e importa em que se esteja a realizar, na sociedade por ela abrangida, um processo de mobilidade social contínuo e intermitente. O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário. Daí por que, importando a consumação de mudanças de ordem não apenas quantitativa, mas também qualitativa, não pode o desenvolvimento ser confundido com a ideia de crescimento. Esse meramente quantitativo, compreende uma parcela de noção de desenvolvimento. <sup>173</sup>

Portanto, é certo que o desenvolvimento provoca a mobilidade social, quando determinado país conquista ambiente favorável para que isso aconteça, sendo fundamentais a eficiência e a competitividade externa, pois somente assim a sociedade torna-se capaz de enfrentar os desafios do comércio internacional e ao mesmo tempo desenvolver-se para gerar melhor qualidade de vida, maior renda e redução do desemprego para a população.

Fábio Konder Comparato explica que governo de países afetados por um estado de subdesenvolvimento são marcados por tensão social, por concentração de renda e também por um desequilíbrio econômico e de desarticulação social. Nesse cenário, o governo tem a obrigação constitucional de apresentar uma programação de políticas públicas a longo prazo. Expressa o autor:

Não parece haver dúvida de que a dinâmica dessa dissociação coletiva foi gerada pela industrialização. O setor industrial, nas economias subdesenvolvidas, não surgiu endogenamente, dentro do tecido social, como a natural maturação de seus elementos criadores, vale dizer a acumulação do saber científico, a tecnologia e o surgimento de uma nova classe empresarial. A indústria foi introduzida de fora e permaneceu como elemento artificial no organismo social, uma espécie de prótese invasora. Esse estado dinâmico de desequilíbrio econômico e de desarticulação social provoca, no campo político, uma instabilidade e desarmonia constantes, tornando inoperáveis os mecanismos clássicos de funcionamento do Estado.

**Nessas condições, é óbvio que a exigência preliminar de superação dos problemas políticos passa pelo estabelecimento de um processo de desenvolvimento, que implica a conjunção do crescimento econômico autossustentado com a progressiva eliminação das desigualdades sociais.** Um processo dessa natureza não é natural, mas voluntário e

---

<sup>172</sup> SCHUMPETER, J. A. *Teoria do desenvolvimento econômico*: uma investigação sobre os lucros, capital, crédito, juros e ciclo econômico. São Paulo: Abril Cultural, 1982. p. 47, 110.

<sup>173</sup> GRAU, Eros. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Editora RT, 1981. p. 7-8.

programado. Ele somente se desencadeia com a instauração de uma **política nacional a longo prazo**, abrangendo todos os setores da vida social.<sup>174</sup> (grifo nosso)

Embora Schumpeter e Comparato não sejam contemporâneos e defendam ideologias diferentes, justifica-se a citação de ambos, visto que se complementam, pelo fato de o primeiro destacar que o desenvolvimento possui relação direta com a inovação tecnológica e o segundo afirmar que o crescimento econômico isolado não é suficiente para eliminar as desigualdades porque está dependente de uma política nacional.

Sabe-se que a injustiça social é um dos maiores obstáculos ao desenvolvimento do Brasil, sendo que a solução desse problema é complexa. Contudo, o caminho está na criação de políticas públicas que efetivamente distribuam o resultado do crescimento econômico, não bastando apenas o fomento tributário em favor da iniciativa privada, uma vez que essas medidas podem provocar apenas eventual crescimento econômico, que isoladamente não implica desenvolvimento. Nesse sentido, o professor José Afonso da Silva afirma que “o desenvolvimento é um processo econômico, social, cultural e político cujo objetivo é garantir o bem-estar de toda a população e a distribuição justa de seu resultado”.<sup>175</sup>

Já a Constituição brasileira de 1988 prevê o desenvolvimento em seu preâmbulo, quando apregoa que o Estado Democrático brasileiro deve assegurar o desenvolvimento da sociedade brasileira. Destaca-se que o “desenvolvimento” está aqui previsto de forma genérica, não sendo erro interpretar que se trata de “desenvolvimento” em todas as suas acepções positivas, ou seja, desenvolvimento humano, desenvolvimento econômico, desenvolvimento social, desenvolvimento ambiental, etc. Mais adiante, o Texto Constitucional, em seu art. 3º, agora de maneira ainda mais incisiva, dispõe que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é promover o desenvolvimento nacional.

O ponto que aqui interessa é que a partir do momento em que o poder constituinte originário definiu os objetivos fundamentais da República, estabeleceu invariavelmente diretrizes que abrangem não somente o Poder Público, mas toda a sociedade. Logo, tal disposição irradia efeitos vinculantes para o sistema jurídico nacional. Nessa toada, a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal devem inserir

---

<sup>174</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *Para viver a democracia*. São Paulo: Brasiliense, 1989. p. 103-104.

<sup>175</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 47.

tais diretrizes constitucionais em suas agendas políticas públicas, orientadas segundo os objetivos fundamentais escolhidos.

O artigo 3º da Carta Constitucional não trouxe os exatos contornos do desenvolvimento desejado pelo constituinte originário. Por essa razão, a concretização do desenvolvimento deve levar em conta a interpretação dos demais dispositivos constitucionais.

Com efeito, o fomento estatal necessariamente deve respeitar a orientação contida nos objetivos fundamentais, principalmente para implementar o pleno desenvolvimento, que é o recorte dessa pesquisa.

Constitui fim do Estado promover a efetivação dos objetivos eleitos pela República, ainda que seja factível apenas a viabilização de um mínimo possível, diante da constatação de que não é possível que se atinja imediatamente toda a evolução que se espera.

Não há como ignorar que a sociedade brasileira é muito injusta, não é livre e é pouco solidária, e que ainda apresenta milhares de pessoas na linha da miséria. Por conta dessa constatação, o art. 3º da Constituição Federal definiu como objetivos da República Federativa a promoção da justiça, da liberdade e da solidariedade e o combate à pobreza, justamente com a finalidade de que essa realidade seja transformada.

Segundo o IBGE, em 2016, as pessoas situadas na parcela de 1% dos maiores rendimentos recebiam, em média, R\$ 27.085,00, enquanto a metade de menor renda recebia R\$ 747,00, em um país cujo rendimento médio mensal foi de R\$ 2.149. Nesse mesmo ano, os 10% com maiores rendimentos concentravam 43,4% de toda a renda recebida no Brasil.<sup>176</sup>

A liberdade aqui está relacionada à concepção já exposta de Amartya Sen, principalmente quanto aos quatro elementos fundamentais, dando ênfase a um nível de vida digno.

O desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam(...) O enfoque nas liberdades humanas contrasta com visões mais restritivas de desenvolvimento, como as que identificam desenvolvimento com crescimento do Produto Interno Bruto

---

<sup>176</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) Contínua 2016*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/trabalho/19915-renda-domiciliar-per-capita-pnad4.html?edicao=19916&t=sobre>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

– PIB –, aumento de rendas pessoais, industrialização, avanço tecnológico ou modernização social.<sup>177</sup>

A Constituição Federal de 1988 trata de desenvolvimento em diversos dispositivos, que aqui cabe apenas citar (art. 5º XXIX; 21, IX, XX; 34, VII; 35, III; 151, I; 163, VII; 174, § 1º; 180; 182, caput; 192, caput; 200, V; 205; 212, caput; 214, caput; 215, § 3º; 216-A; 218, caput; 219; 219-A; 219-B; 227, V e 239, § 1º).

Porém, considerando o recorte do estudo do desenvolvimento sob o enfoque tecnológico aqui proposto, dentre os artigos supra mencionados, vale destacar: o artigo 5º, XXIX (a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para a utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o **desenvolvimento tecnológico** e econômico do país); o art. 218 (o Estado promoverá e incentivará o **desenvolvimento científico**, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. § 1º A pesquisa científica básica e tecnológica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o **progresso da ciência, tecnologia e inovação**. § 2º A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o **desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional**); e o art. 219 (o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o **desenvolvimento cultural e socioeconômico**, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país, nos termos da lei federal).

Refletindo a respeito de um regime jurídico para os direitos fundamentais, a partir da Constituição Federal brasileira, inserida num Estado Democrático de Direito e Social de Direito, é possível afirmar que a construção da ideia de direitos fundamentais, no Brasil, teve grande influência do pensamento filosófico, surgido a partir da Revolução Francesa e da Revolução Americana, quando a burguesia impôs limites ao absolutismo, principalmente por meio da definição de princípios de fraternidade, igualdade e liberdade.

Portanto, a partir desse contexto observa-se na história uma constante evolução da consciência da sociedade no sentido de impor regras objetivas ao Estado Moderno, com o escopo de garantir os direitos fundamentais. Por sinal, aqui no Brasil,

---

<sup>177</sup> SEN, op. cit., p. 17.

como não podia ser diferente, ocorreu algo semelhante, na medida em que o Estado aos poucos foi sendo pressionado a garantir direitos fundamentais desde o período colonial, passando pelo regime imperial, depois pela primeira república até a promulgação da Constituição de 1988 e os dias de hoje.

Agora, procurando trazer uma explicação da natureza jurídica dos direitos fundamentais, para estabelecer na sequência um regime jurídico para esses direitos, cita-se inicialmente a perspectiva de Ingo Wolfgang Sarlet. Esse autor explica que os direitos fundamentais têm a finalidade de proteger princípios estruturais da Constituição Federal:

Os direitos fundamentais, como resultado da personalização e positivação constitucional de determinados valores básicos (daí seu conteúdo axiológico), integram, ao lado dos princípios estruturais e organizacionais (a assim denominada parte orgânica ou organizatória da Constituição), a substância propriamente dita, o núcleo substancial, formado pelas decisões fundamentais, da ordem normativa, revelando que mesmo num Estado constitucional democrático se tornam necessárias (necessidade que se fez sentir da forma mais contundente no período que sucedeu à Segunda Grande Guerra) certas vinculações de cunho material para fazer frente aos espectros da ditadura e do totalitarismo.<sup>178</sup>

Nesse sentido, José Carlos Vieira de Andrade também apresenta sua contribuição: “Os direitos fundamentais tornam-se assim direitos constitucionais, reunindo, por força dessa sua dignidade formal, as condições para que lhes seja reconhecida relevância jurídica positiva com um valor superior ao da própria lei”.<sup>179</sup>

José Afonso da Silva, quando discorre a respeito dos direitos fundamentais, explica:

Direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados.<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 70.

<sup>179</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Livraria Almedina, 1987. p. 27.

<sup>180</sup> SILVA, José A., op. cit., p. 176-177.

Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, por sua vez, visualizam a corporificação dos direitos fundamentais no princípio da dignidade humana, nos seguintes termos:

A fundamentalidade desses direitos está inspirada no princípio da dignidade da pessoa humana, atendendo à exigência do respeito à vida, à liberdade, à integridade física e íntima de cada ser humano, ao postulado da igualdade em dignidade de todos os homens e à segurança.<sup>181</sup>

Uma vez trazida a reflexão dos autores mencionados, já é possível perceber os contornos de um conceito dos direitos fundamentais. Entretanto, ainda existe grande dificuldade atualmente dos operadores de direito em definir o regime jurídico para os direitos fundamentais e principalmente em demonstrar quais direitos o integram, visto que a doutrina aponta que é possível a existência de direitos fundamentais fora do catálogo, conforme bem pontuou Sarlet ao afirmar que “à luz do direito constitucional pátrio, verifica-se de plano, ser inviável a sustentação, também entre nós, da concepção segundo a qual os direitos fundamentais formam um sistema em separado e fechado no contexto da Constituição.”<sup>182</sup>

Desse modo, no direito brasileiro positivo inexistem um sistema separado em relação aos direitos fundamentais. Portanto, além daqueles previstos nos artigos 5º ao 17, há outros espalhados pelo Texto Constitucional. Ocorre, porém, que não basta afirmar que há direitos fundamentais fora do catálogo, pois é preciso fundamentar tal argumento para garantir maior credibilidade.

Quanto à possibilidade de direitos fundamentais fora do catálogo, José Afonso da Silva visualiza, ao lado dos direitos individuais expressos, inclusive “direitos implícitos”, que seriam aqueles extraídos das regras das garantias fundamentais, dos direitos individuais decorrentes do regime e dos constantes nos tratados internacionais.<sup>183</sup>

A discussão em torno de “direitos implícitos” decorre da interpretação do art. 5º, § 2º da Constituição Federal, que ao referir os direitos “decorrentes do regime e dos princípios” possibilitou a existência de direitos fundamentais não escritos.

---

<sup>181</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 227.

<sup>182</sup> SARLET, op. cit., p. 72.

<sup>183</sup> SILVA, José A., op. cit., p. 174.

Com efeito, o conceito materialmente aberto de direitos fundamentais consagrado pelo art. 5º, § 2º da Constituição tem amplitude e possibilita que a jurisprudência reconheça direitos materialmente fundamentais não escritos e direitos fundamentais constantes em outras partes do Texto Constitucional e nos tratados internacionais.

Uma vez trazido o conceito de direito fundamental, resta analisar se o desenvolvimento pode se enquadrar nesse grupo. Antes, porém, é necessário verificar se esse direito pertence à primeira, segunda, terceira ou quarta dimensão. Por isso, se discorrerá rapidamente sobre as características de cada uma delas.

Nesse aspecto, é importante mencionar que a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento trata do desenvolvimento.

Vale lembrar que a primeira dimensão de direitos se refere à conquista dos direitos individuais civis, como ir e vir, de associação, de reunião, etc., e políticos, como direito de votar, ser votado, de pensamento, de expressão, dentre outros, a partir da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, que se consubstanciaram na limitação dos poderes do Estado. Logo, a concepção clássica dos direitos de primeira dimensão é proteger as liberdades negativas.

Já os direitos de segunda dimensão são caracterizados por direitos sociais ligados à proteção do trabalho, direitos culturais, direitos econômicos, direito à assistência social e direito à saúde, que objetivam assegurar aos cidadãos as condições materiais que lhes permitam exercer a cidadania plena. Aqui prevalece a ideia do Estado preocupado com o bem-estar dos indivíduos e da coletividade. Portanto, a marca característica dos direitos fundamentais de segunda dimensão é a intervenção do Estado para que implemente as políticas públicas que disponibilize aos cidadãos as garantias para que vivam com dignidade. É importante comentar que o surgimento dessa categoria de direitos marcou a transformação do Estado Liberal para o Estado Social.

A terceira dimensão caracteriza-se como direitos difusos, reconhecidos pela indivisibilidade dos bens que tutela. Assim, os indivíduos são titulares indiretamente e estão protegidos por esses direitos, como o meio ambiente, a cultura, a ordem econômica, a solidariedade e o desenvolvimento. O protagonista da implementação desses direitos é o Estado, que tem o dever de criar condições materiais para que os indivíduos exerçam a cidadania plena.

Sarlet considera que dentre os direitos fundamentais de terceira dimensão está incluso o direito ao desenvolvimento, ao lado do direito à paz, à autodeterminação dos povos, ao meio ambiente e à qualidade de vida, dentre outros.<sup>184</sup>

Chama-se atenção para a Declaração dos Direitos Humanos de 1948 como o veículo normativo introdutor dos direitos do homem, pois, ainda que não tenha previsto expressamente o direito ao desenvolvimento, previu nos artigos 22 e 26 outros direitos que lhe dão suporte, conforme afirma Fábio Konder Comparato.<sup>185</sup>

O ponto marcante que merece destaque é que, a partir da Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, o direito ao desenvolvimento passou a ser compreendido como um conjunto de outros direitos indivisíveis, principalmente porque sua realização exige concomitantemente o exercício dos direitos culturais, sociais, econômicos, civis e inclusive políticos.

Na Declaração e Programa de Ação de Viena de 1993<sup>186</sup> também há a previsão de que o direito ao desenvolvimento é inalienável, universal e parte integrante dos direitos humanos fundamentais, e que a pessoa é o sujeito central do desenvolvimento, razão pela qual o Estado deve adotar políticas de desenvolvimento eficazes a nível nacional. Disso se conclui que o ser humano está no epicentro da discussão do desenvolvimento e que o desenvolvimento da pessoa é o fim principal do Estado.

O desenvolvimento é direito fundamental porque nele estão implícitos diversos direitos humanos, como à educação, à saúde, à liberdade, à manifestação de pensamento, etc. Logo, adquire a natureza jurídica de direito humano. Além disso, como já visto, a Declaração e Programa de Ação de Viena de 1993 considera o desenvolvimento um direito humano fundamental, e o art. 5º, § 2º da Constituição eleva os tratados internacionais à categoria de normas constitucionais sobre direitos humanos, inclusive sendo aprovados segundo o procedimento de emendas constitucionais e passando a integrar o sistema jurídico nacional.

---

<sup>184</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 48.

<sup>185</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 281.

<sup>186</sup> Declaração e Programas de Ação de Viena de 1993. Disponível em: <<https://www.oas.org/dil/port/1993%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20e%20Programa%20de%20Ac%C3%A7%C3%A3o%20adoptado%20pela%20Confer%C3%Aancia%20Mundial%20de%20Viena%20sobre%20Direitos%20Humanos%20em%20junho%20de%201993.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2017.

Perrone-Moisés aponta a compreensão de desenvolvimento como um direito humano, na medida em que a condição humana se aproximou do desenvolvimento. Assim, o desenvolvimento deixa de ser percebido como um direito passivo do Estado em se desenvolver sem interferência para ser visto como um direito que implica uma atividade do ser humano.<sup>187</sup>

Uma vez considerado o desenvolvimento como direito fundamental, o grande problema parece ser efetivá-lo na prática.

José Afonso da Silva afirma que o art. 3º, inciso II da Constituição Federal de 1988 é uma norma programática de eficácia plena, uma vez que configura uma norma diretiva que emana efeitos jurídicos para os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.<sup>188</sup>

Desse modo, o desenvolvimento tem conteúdo programático e não depende de normas infraconstitucionais. Por isso se impõe ao Poder Público a necessidade de realização de políticas públicas no caminho da implementação da justiça social e do desenvolvimento.

Nessa mesma linha, defende Guilherme Amorim Campos Silva:

Propõe-se, portanto, que o direito fundamental de se contrastar políticas públicas eleitas para a realização do desenvolvimento nacional seja objeto de enquadramento no tipo legal das normas principiológicas coercitivas de programas de políticas públicas em regime de obrigatoriedade do regime constitucional específico.<sup>189</sup>

Com base no exposto, a efetivação dos valores previstos na Constituição Federal, especialmente o desenvolvimento, acaba por depender do amadurecimento democrático da sociedade brasileira, a partir da conscientização da cidadania, para que passe a exigir do governo federal, estadual, municipal e distrital a sua realização, por meio da criação e implementação eficaz de políticas públicas capazes de realizar a distribuição justa do resultado do crescimento econômico.

Visando demonstrar na prática a relevância do Terceiro Setor para o desenvolvimento, cita-se *sites* para visitação de pessoas jurídicas sem fins lucrativos

---

<sup>187</sup> PERRONE-MOISÉS, Cláudia. *Direitos humanos e desenvolvimento: a contribuição das Nações Unidas*. In: PERRONE-MOISÉS, C.; AMARAL JUNIOR, A. (Orgs.). *O quinquentenário da Declaração Universal dos Direitos Humanos*. São Paulo: Edusp/Fapesp, 1999, p. 50.

<sup>188</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 43.

<sup>189</sup> SILVA, Guilherme Amorim Campos da. *Direito ao desenvolvimento*. São Paulo: Método, 2004. p. 71.

que estão inovando e desenvolvendo novos produtos e serviços, reduzindo custos e aumentando a produtividade das empresas brasileiras, a exemplo do LACTEC – Instituto de Tecnologia para o Desenvolvimento<sup>190</sup>, CESAR – Centro de Estudos e Sistemas Avançados do Recife<sup>191</sup>, PTI – Parque Tecnológico Itaipu<sup>192</sup>, Instituto Eldorado,<sup>193</sup> IMPA – Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada<sup>194</sup> e IDSM – Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá.<sup>195</sup>

Desse modo, com o objetivo de comprovar o impacto positivo no desenvolvimento nacional, cita-se apenas o case dos Institutos LACTEC que em apenas 5 anos executaram centenas de projetos pesquisa e desenvolvimento, sendo que somente programa de P&D Aneel foram mais de 300 projetos concluídos, tais como: i) tornozeleira eletrônica; ii) metodologia para monitoramento e avaliação de gases de efeito estufa; detecção on-line de falhas em soldas de barras estatóricas de hidrogeradores com sensores de fibra ótica, etc.<sup>196</sup>

### 3.5. A Quarta Revolução Industrial e o motor do desenvolvimento

A Primeira Revolução Industrial aconteceu entre 1760 e 1850 na Inglaterra e foi marcada pelo surgimento de máquinas movidas a carvão e que aos poucos foram substituindo os processos artesanais de produção. A energia humana foi substituída pela energia hidráulica, eólica e, principalmente, a vapor.

Apenas para se ter uma ideia, as máquinas a vapor foram se multiplicando rapidamente, devido ao fato de que os capitalistas perceberam tratar-se de uma forma rápida de aumentar a produção e o seu lucro. Eric Hobsbawm descreve essa expansão:

As máquinas a vapor se difundiram com grande velocidade, introduzidas por volta de 1790, e em menos de 10 anos havia 2.191 máquinas funcionando em todo país. Em 1813, estimava-se que 2.400 teares a vapor estariam operando; passados sete anos, o número chegaria a 14.150, saltando para mais de cem mil uma década depois, quando as manufaturas de algodão

---

<sup>190</sup> LACTEC. Disponível em: <<http://www.institutoslactec.org.br/submenu-ped/projetos-pd-concluidos/>>. Acesso em: 03 jan. 2018

<sup>191</sup> CESAR. Disponível em: <<http://www.cesar.org.br/paraquem>>. Acesso em: 25 out. 2017.

<sup>192</sup> PTI. Disponível em: <<https://www.pti.org.br/pt-br/projetos>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

<sup>193</sup> Eldorado. Disponível em: <<http://www.eldorado.org.br/#!/mercados>>. Acesso em: 14 set. 2017.

<sup>194</sup> IMPA. Disponível em: <<https://impa.br/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

<sup>195</sup> IDSM. Disponível em: <<https://www.mamiraua.org.br/pt-br>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

<sup>196</sup> BRASIL. LACTEC. Disponível em: <http://www.institutoslactec.org.br/submenu-ped/projetos-pd-concluidos/>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

assumiram a liderança do setor, passando a produzir seda e outros tipos de tecido.<sup>197</sup>

A partir da Revolução Industrial ocorreu a predominância da maquinofatura e o surgimento da burguesia e dos trabalhadores. Conforme explica Hobsbawm:

Pela primeira vez na história da humanidade, foram retiradas as algemas do poder produtivo das sociedades humanas, que daí em diante se tornaram capazes da multiplicação rápida e constante, e até o presente ilimitado, de homens, mercadorias e serviços. Este fato é hoje tecnicamente conhecido pelos economistas como a “partida para o crescimento auto-sustentável”.<sup>198</sup>

Hobsbawm, agora em seu livro *Era das revoluções*, ensina ainda:

Além desses dois fatores fundamentais juntaram-se outros como o enfraquecimento do absolutismo e ascendência política da burguesia ao poder. A partir das revoluções ocorridas no século XVII, o Estado inglês passou a adotar políticas que favoreceram o domínio do mercado internacional e a intensificação das transformações na estrutura agrária ampliou o movimento de cercamento e conseqüentemente a expulsão do camponês em direção à cidade, aumentando a disponibilidade de força de trabalho à disposição dos proprietários capitalistas. Além de possibilitar o uso da terra com a finalidade de atender às demandas do mercado.<sup>199</sup>

Na Segunda Revolução Industrial, conforme Hobsbawm, a eletricidade passou a ser utilizada para intensificar a produção das máquinas que antes eram movidas a vapor:

A segunda revolução industrial acontece entre 1860 até 1914, provocada por três importantes acontecimentos: o desenvolvimento do aço, o aproveitamento do dínamo (eletricidade) e a invenção do motor de combustão interna. O setor industrial foi transformado e o trabalho tornou-se ainda mais especializado.<sup>200</sup>

Enquanto na Primeira Revolução Industrial o surgimento da tecnologia teve papel fundamental, na segunda a ciência teve protagonismo, principalmente a partir de invenções surgidas nos Estados Unidos e na Alemanha.

---

<sup>197</sup> HOBBSAWM, Eric. *Era dos extremos: o breve século XX - 1914-1921*. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

<sup>198</sup> HOBBSAWM, Eric J. *Sobre história*. São Paulo: Companhia das Letras, 1998. p. 44.

<sup>199</sup> HOBBSAWM, Eric J. *A era das revoluções: 1789-1848*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977. p. 10.

<sup>200</sup> HOBBSAWM, op. cit., p. 56.

A partir de 1860 surgiram diversos inventos nesses dois países, principalmente a partir do aprimoramento das ciências, que teve o objetivo de atingir resultados ainda melhores para as indústrias. Tanto é que, sobre essa fase, Manuel Castells detalha como se intensificou a relação entre a ciência e o mercado: “a dinâmica tecnológica comandada pela grande empresa se associa com a ciência, acelerando o processo de desenvolvimento científico e tecnológico”.<sup>201</sup>

Na sequência, mais precisamente em 1914, surgiu o modelo de produção e gestão denominado de fordismo, cujo propósito era produzir veículos em massa para reduzir custos e o seu preço de venda.

Já a Terceira Revolução Industrial surgiu após a Segunda Guerra Mundial, e sua principal marca foi a revolução digital, com o uso na indústria de semicondutores, robótica, microeletrônica e a automação.

Assim, a partir da Segunda Guerra uma nova fase se inicia, em grande medida motivada pela necessidade de especialização de novos produtos e processos inovadores que pudessem representar alguma vantagem perante os concorrentes, no que se refere tanto a qualidade quanto quantidade. Nessa época observa-se grande progresso das telecomunicações, indústria aeroespacial, satélites, eletrônica e, mais para o fim do século XX, o aperfeiçoamento dos computadores, dos *softwares* e principalmente da *internet*.

Klaus Schwab<sup>202</sup>, presidente do Fórum Econômico Mundial, em seu livro *A quarta revolução industrial*, sintetiza as principais características da primeira, segunda, terceira e quarta revoluções industriais:

A primeira revolução industrial ocorreu aproximadamente entre 1760 e 1840. Provocada pela construção das ferrovias e pela invenção da máquina a vapor, ela deu início à produção mecânica. A segunda revolução industrial, iniciada no final do século XIX, entrou no século XX e, pelo advento da eletricidade e da linha de montagem, possibilitou a produção em massa. A terceira revolução industrial começou na década de 1960. Ela costuma ser chamada de revolução digital ou do computador, pois foi impulsionada pelo desenvolvimento dos semicondutores, da computação em “mainframe” (década de 1960), da computação pessoal (década de 1970 e 1980) e internet (década de 1990). (...) Na Alemanha, há discussão sobre a “indústria 4.0”, um termo cunhado em 2011 na feira de Hannover para descrever como isso irá revolucionar a organização das cadeias globais de valor. Ao permitir

---

<sup>201</sup> CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede: a era da informação – economia, sociedade e cultura*. 9. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006. p. 40.

<sup>202</sup> Klaus Schwab é formado em Engenharia e Econômica, doutor em Economia pela Universidade de Friburgo e em Engenharia pelo Instituto Federal de Tecnologia de Zurique, mestre em Administração Pública pela Kennedy Escola de Governo da Universidade de Harvard e fundador e presidente executivo do Fórum Econômico Mundial.

“fábricas inteligentes”, a quarta revolução industrial cria um mundo onde os sistemas físicos e virtuais de fabricação cooperam de forma global e flexível. Isso permite a total personalização de produtos e a criação de novos modelos operacionais” (...) A quarta revolução industrial não diz respeito apenas a sistemas e máquinas inteligentes e conectadas. Seu escopo é muito mais amplo. Ondas de novas descobertas ocorrem simultaneamente em áreas que vão desde o sequenciamento genético até a nanotecnologia, das energias renováveis à computação quântica. O que torna a quarta revolução industrial fundamentalmente diferente das anteriores é a fusão dessas tecnologias e a interação entre os domínios físicos, digitais e tecnológico.<sup>203</sup>

Conforme estudo elaborado pela CNI – Confederação Nacional da Indústria, denominado *Desafios para a indústria 4.0 no Brasil*, verifica-se sinteticamente as características gerais da Quarta Revolução Industrial:

A incorporação da digitalização à atividade industrial resultou no conceito de Indústria 4.0, em referência ao que seria a 4ª Revolução Industrial, caracterizada pela integração e controle da produção a partir de sensores e equipamentos conectados em rede e da fusão do mundo real com o virtual, criando os chamados sistemas ciberfísicos e viabilizando o emprego da inteligência artificial. As principais tecnologias habilitadoras por trás dessa revolução incluem a já mencionada internet das coisas, o “big data”, a computação em nuvem, a robótica avançada, a inteligência artificial, novos materiais e as novas tecnologias de manufatura aditiva (impressão 3D) e manufatura híbrida (funções aditivas e de usinagem em uma mesma máquina). Nessas “indústrias inteligentes”, máquinas e insumos “conversam” ao longo das operações industriais com escala e flexibilidade do processo de fabricação, que, assim, ocorre de forma relativamente autônoma e integrada. Dispositivos localizados em diferentes unidades da empresa, ou mesmo de empresas diferentes, também trocam informações de forma instantânea sobre compras e estoques, permitindo uma otimização logística até então impensável, estabelecendo maior integração também entre os elos de uma cadeia produtiva. O conceito de Indústria 4.0, contudo, vai além da integração dos processos associados à produção e distribuição, envolvendo, também, todas as diversas etapas da cadeia de valor: do desenvolvimento de novos produtos, como projeto, desenvolvimento, testes e até mesmo a simulação das condições de produção, até o pós-venda. Os impactos irão muito além de ganhos de produtividade no chão de fábrica. Essa nova revolução industrial vai envolver o encurtamento dos prazos de lançamento de novos produtos no mercado, a maior flexibilidade das linhas de produção, com aumento da produtividade e da eficiência no uso de recursos (e.g. energia) e, até mesmo, a capacidade das empresas de se integrarem em cadeias globais de valor. O aumento da flexibilidade das linhas de produção, por sua vez, viabiliza a customização em massa: a comunicação instantânea entre diferentes elos da cadeia produtiva e o desenvolvimento de sistemas de automação altamente flexíveis, possibilitando a produção de bens customizados de acordo com as preferências/necessidades de diferentes consumidores em um grau de eficiência que, até pouco tempo, só era possível com a fabricação massificada de bens. A customização em massa é, claramente, uma das novas características da atividade industrial moderna.<sup>204</sup>

---

<sup>203</sup> SCHWAB, Klaus. *A quarta revolução industrial*. São Paulo: Edipro, 2016. p. 16.

<sup>204</sup> CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Desafios para a indústria 4.0 no Brasil*. Brasília: CNI, 2016.

Uma vez apresentadas as características da Quarta Revolução Industrial e a fim de que se possa compreender melhor o seu real impacto no mundo, cita-se o exemplo da empresa Rolls-Royce, responsável por fabricar motores aeronáuticos, que já está usando a tecnologia de impressão 3D para produzir componentes para os seus motores. Antes disso, a produção de algumas peças levava até 18 meses devido ao processo ferramental envolvido, mas a partir da tecnologia de impressão 3D esse processo será encurtado, pois torna possível a fabricação de peças mais leves.<sup>205</sup>

A Accenture, importante empresa de consultoria em tecnologia de atuação mundial, estima que somente a implementação das tecnologias ligadas à *Internet* das Coisas nos diversos setores da economia deverá impactar o PIB no Brasil em aproximadamente US\$ 39 bilhões até 2030.<sup>206</sup>

A expectativa de especialistas é de que a Quarta Revolução Industrial, em maior ou menor medida, irá transformar as relações humanas, o indivíduo, a economia, os negócios e inclusive os governos. Isso acontecerá devido à velocidade das inovações sobre a economia mundial e que afetam o dia a dia das pessoas. Basta verificar os efeitos de Whatsapp, Instagram, Facebook, Uber, Airbnb, OLX, dentre outros.

A fim de melhor ilustrar o estágio da Quarta Revolução Industrial e o impacto que ela vem causando sobre o serviço de logística, por exemplo, na Amazon, maior *e-commerce* do mundo, hoje, quando o cliente compra pela *internet*, o sistema repassa o pedido para o centro de distribuição mais próximo do comprador. Nesse galpão há pequenos robôs que além de levar as estantes até os funcionários também organizam os produtos. Caso ocorra a desistência da compra pelo cliente, ou problemas constatados no pagamento, imediatamente o robô, que monitora o pedido pela *internet*, assimila essa informação e suspende a operação.

Conforme extraído do *site* da IBM<sup>207</sup>, um bom exemplo da aplicação da inteligência artificial é um sistema de computação cognitiva da IBM denominado

---

<sup>205</sup> ROLAND BERGER STRATEGY CONSULTANTS GMBH. *Industry 4.0: the new industrial revolution*. 2014. Disponível em:

<[https://www.rolandberger.com/media/pdf/Roland\\_Berger\\_TAB\\_Industry\\_4\\_0\\_20140403.pdf](https://www.rolandberger.com/media/pdf/Roland_Berger_TAB_Industry_4_0_20140403.pdf)>.

Acesso em: 01 maio 2017.

<sup>206</sup> ENTURE STRATEGY. *The growth game-changer: how the industrial internet of things can drive progress and prosperity*. 2015. Disponível

em: <[https://www.accenture.com/\\_acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Global/PDF/Dualpub\\_18/Accenture-Industrial-Internet-Things-Growth-Game-Changer.pdf](https://www.accenture.com/_acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Global/PDF/Dualpub_18/Accenture-Industrial-Internet-Things-Growth-Game-Changer.pdf)>. Acesso em: 02 jun. 2017.

<sup>207</sup> IBM. Disponível em: <<https://www.ibm.com/watson/br-pt/>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

Watson, que consegue interpretar dados não estruturados vindos da *internet* em qualquer formato, isto é, vídeo, texto, foto, gráfico, etc., sons e inclusive situações, exatamente como um ser humano, mas com a velocidade de uma máquina de alta tecnologia. Ademais, ele aprende mais quanto mais interage com o ser humano, distinguindo inclusive que a manga de uma camisa não é uma fruta e que o banco da praça não é uma instituição bancária. Chama atenção o fato de que o IBM Watson pode pensar, por isso se diz que funciona segundo a “computação cognitiva”, em razão de algoritmos complexos de inteligência artificial baseados em redes neurais e na tecnologia de aprendizagem chamada “aprendizagem profunda”.

Mudanças estruturais estão ocorrendo por conta da Quarta Revolução Industrial, impulsionadas pela inteligência artificial, *internet* das coisas, veículos autônomos, impressão em 3D, nanotecnologia, biotecnologia, ciência de materiais, armazenamento de energia e computação quântica.

Klaus Schwab demonstra que, com o avanço tecnológico da “Indústria 4.0”, está sendo possível criar unidades de riqueza em menor tempo e com menos empregados. Em seu livro, afirma que em Detroit, em 1990, as três maiores empresas automobilísticas possuíam uma capitalização de mercado combinada de US\$ 36 bilhões, faturamento de US\$ 250 bilhões e 1,2 milhões de empregados. Em 2014, as três maiores empresas do Vale do Silício tinham uma capitalização de mercado de US\$ 1,09 trilhão, gerando receita de US\$ 247 bilhões, mas com cerca de 137 mil empregados, ou seja, 10 vezes menos. Além disso, o autor explica que um mero *tablet* que se utiliza para ler possui capacidade de processamento equivalente a 5 mil computadores de 30 anos atrás. E o custo de armazenamento das informações de 1 GB está se aproximando a zero, sendo que há 20 anos o valor era de US\$ 10 mil por ano.<sup>208</sup>

Schwab comenta ainda que os países desenvolvidos têm demonstrado declínio de sua mão de obra vista como porcentagem do PIB, e que metade dessa queda é relativa à redução do preço dos bens de investimento, tendo sido provocada pelo progresso tecnológico das inovações, que obrigou as empresas a substituírem trabalho por capital. Desse modo, a partir de agora valoriza-se aqueles que detêm o capital intelectual, os investidores, o que causa ainda mais desigualdade social.

---

<sup>208</sup> SCHWAB, op. cit., p. 20.

Com efeito, a Quarta Revolução Industrial trará grandes transformações, como nunca antes visto, mas que somente beneficiarão as nações mais adaptadas às inovações tecnológicas, gerando acúmulo de renda, emprego e crescimento econômico. Assim, é nesse contexto que se revela a importância de o Brasil se adaptar as transformações do Século XXI para agilizar a cooperação entre todos os atores do ambiente produtivo tecnológico, sob risco de novamente ser prejudicado na economia mundial.

Após compreender melhor essa transformação, verifica-se que até a Terceira Revolução Industrial a sociedade era muito linear, bastante repetitiva, segmentada, prevalecia a escassez de serviços e produtos e também a concentração do conhecimento hierarquizado. Entretanto, agora os processos em geral deixaram de ser lineares e passaram a ser sujeitos a alterações inesperadas, não há mais repetição, visto que a personalização ganhou espaço, a economia, pessoas e empresas estão cada vez mais interrelacionada e principalmente observa-se uma abundância de serviços, antes concentrados em benefício de poucos, além do conhecimento ter se democratizado livremente. Realmente é um mundo novo!

Maria Silva Maria Elcio, Eduardo Dias Scoton e Sérgio Pereira, (2015, p. 8, *apud* Kotler Diamandis), esclarecem que as novas tecnologias provocam rupturas na sociedade e implementada inicia-se um processo composto de seis passos, os 6Ds: digitalização (é o processo pelo qual uma tudo possa ser digitalizado); Decepção (quando não se constata o crescimento tão rápido de algo digitalizado. Ex: aplicativo do Uber que no início apresentava problemas que depois foram corrigidos); Disrupção (o mercado é interrompido em razão do surgimento de um novo mercado tecnológico geralmente mais eficiente e mais barato. Ex: caso do Uber que concorre com os taxis); Desmaterialização (os aparelhos vão sendo compactados em um único objeto. Ex: aparelhos celulares que reúnem agenda, despertador, telefone etc.); Democratização da informação (em razão da digitalização pessoas com menor poder aquisitivo passam a ter acesso a bens e serviços ainda inacessíveis).<sup>209</sup>

Ante o exposto, e considerando que o desenvolvimento é um objetivo da República, bem como um direito fundamental, cabe ao Poder Público o dever de ampliar as hipóteses de fomento tributário visando o fortalecimento das “ICTs & I/redes temáticas privadas”. Inclusive, no quarto e quinto capítulos será demonstrado que a

---

<sup>209</sup> Elcio, Silva, Maria, Scoton, Eduardo Dias e Pereira, Sérgio. *Automação e sociedade: quarta revolução industrial, um olhar para o Brasil*, Rio de Janeiro: Brasport, 2018, p. 20.

União, Estados, Municípios e o Distrito Federal têm fomentado muito pouco essas pessoas jurídicas, razão pela qual há um espaço importante para se refletir a respeito da relevância da ciência e da tecnologia para o desenvolvimento nacional e sobre o real papel do Estado nesse tema e nesse processo.

## **4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

### **4.1. Aspectos gerais da imunidade tributária**

O estudo da imunidade tributária constitui o elemento central nesta pesquisa, e decorre da constatação de que atualmente as “ICTs & I/redes temáticas privadas” encontram dificuldades de obter as desonerações tributárias, seja por meio da imunidade ou da isenção, principalmente quando importam bens para aplicação em P, D & I, bem como quando atuam na ordem econômica prestando os mais diversos serviços, como por exemplo, consultoria, assistência técnica, etc.

Por isso, neste capítulo pretende-se discorrer sobre os aspectos gerais da imunidade tributária e demonstrar qual a consequência de considerá-la um direito fundamental. Depois, será demonstrada a distinção entre os institutos da isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero, visto que cada um possui um regramento jurídico próprio, sendo inadmissível a confusão entre eles.

Por óbvio, será tratada ainda a problemática a respeito da dificuldade de as “ICTs & I/redes temáticas privadas” obterem a imunidade aos impostos federais, estaduais e municipais, principalmente em razão da discordância da Fazenda Pública em enquadrar suas atividades nos conceitos de “educação” ou “assistência social”. Nessa fase da pesquisa, será útil a análise das decisões do Poder Judiciário e a investigação sobre até em que medida é cabível tecnicamente a defesa jurídica da tese em favor da imunidade constitucional para as atividades prestadas pelas referidas pessoas jurídicas.

Depois, já se encaminhando para o final deste capítulo, serão analisados os limites materiais da restrição realizada pela lei para a imunidade tributária dos impostos e das contribuições sociais. Para encerrar, será apresentada uma proposta de emenda constitucional para tornar as “ICTs & I/redes temáticas privadas” imunes aos impostos, buscando a pacificação definitiva das discussões sobre essa problemática em todo o território nacional.

Feitas essas considerações, passa-se agora a tratar dos aspectos gerais a respeito da imunidade tributária.

A República Federativa do Brasil reconhece aos cidadãos os direitos fundamentais e assume para si o objetivo de atender, por meio de serviços públicos, as necessidades elementares da sociedade. Desse modo, baseada no princípio da solidariedade, a Constituição Federal autoriza que o Estado exija tributos para financiar as despesas estatais, diante da prática de fatos previstos na lei por parte dos sujeitos passivos.

Ocorre, todavia, que o Estado não tem condições de, isoladamente e sem a participação da sociedade, prestar todos os serviços indispensáveis aos cidadãos, por isso fomenta que a iniciativa privada o auxilie no cumprimento de sua missão constitucional. Assim, nasce a imunidade tributária, bem como outros instrumentos de fomento, com intuito de incentivar o particular a prestar serviços que suprirão as deficiências do Estado.

Paulo Caliendo, quando trata a respeito dos fundamentos das limitações ao poder de tributar, afirma que estes são de duas ordens:

i) no pensamento conceitual, como um limite ao poder do soberano; ii) no pensamento normativista, como regras de limitação de competência e mesmo de não-incidência normativa. No “**pensamento conceitual**”, as limitações ao poder de tributar são vistas como um limite ao poder do soberano. Nessa concepção, as limitações ao poder do Estado, em geral, e de tributar, em particular, somente podem ser explicadas em termos de autolimitação ao poder do Estado. É o Estado, em seu poder absoluto, que irá limitar o seu poder em prol de seus interesses. Na “**concepção normativista**”, parte da noção de oposição entre a condição original do indivíduo e o surgimento do Estado. Para a concepção contratualista, existirá sempre uma esfera individual intocada e intocável pelo Estado. As limitações ao poder de tributar constituem o limite entre a esfera pública e os direitos naturais do indivíduo, ou seja, o ponto além do qual inexistente autorização legítima para o exercício do poder soberano do Estado. No pensamento crítico, vincula-se a realização de um valor.<sup>210</sup> (grifo nosso)

Alerta-se que na presente pesquisa foi realizado um recorte com a finalidade de que seja analisada, em tópico próprio, tão somente a imunidade aplicada às “ICTs & I/redes temáticas privadas”. Por isso, não serão estudadas as outras hipóteses de imunidades previstas na Constituição Federal.

Avançando em direção ao que foi proposto, cita-se as palavras de Aliomar Baleeiro:

---

<sup>210</sup> CALIENDO, op. cit., p. 90-91.

As instituições auxiliam o Estado no cumprimento de tarefas de natureza pública e, ao mesmo tempo, demonstram total desinteresse econômico. Dessa forma, podemos concluir que a imunidade dessas atividades tem como “ratio essendi” a não atuação político-partidária, de representação ou assistência, ou o exercício de atividade filantrópica, de representação trabalhista, ou o exercício de atividade filantrópica de caráter educacional ou assistência em que inexistem: a) fins lucrativos e, portanto, capacidade econômica; b) proveitos pessoais ou ganhos privados, mas só pode haver interesse coletivo ou público na manutenção da atividade; c) remessa de lucros ou renda para o exterior, uma vez que a imunidade é renúncia à receita, que onere a população brasileira.<sup>211</sup>

Trazendo os ensinamentos de Ives Gandra Martins, a imunidade tributária constitui um instrumento essencial para preservar a democracia e a liberdade de expressão, bem como promover a educação, a cidadania e a assistência social, e ao mesmo tempo tem a função de incentivar e atrair o particular a colaborar com o Estado, em atividades em que o próprio Estado atua de forma insuficiente, como é o caso do serviço de educação.<sup>212</sup>

Nesse sentido, as imunidades tributárias configuram ferramentas para a concretização dos valores inseridos no Texto Constitucional que preservem o bem-estar social. Por esse motivo, a pessoa jurídica beneficiada com a imunidade tributária possui a obrigação de prestar serviços que ao final beneficiem toda a sociedade e auxiliem na implementação dos objetivos previstos no art. 3º da Constituição Federal.

Baleeiro define a imunidade como uma regra de incompetência tributária:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), 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. **A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência**, que atua não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente.<sup>213</sup> (grifo nosso)

Paulo de Barros Carvalho segue o mesmo sentido:

[Imunidade tributária é] (...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de

---

<sup>211</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 311.

<sup>212</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*, São Paulo, n. 4, p. 32, 1998, Centro de Extensão Universitária, RT.

<sup>213</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 116.

direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>214</sup>

Regina Helena Costa ensina a respeito da imunidade:

Configura uma exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.<sup>215</sup>

Já para Luciano Amaro, o conceito a respeito de imunidade tributária é o seguinte:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.<sup>216</sup>

Para fechar as opiniões quanto à natureza jurídica da imunidade, vale trazer a perspectiva de Eduardo Sabbag ao tratar do tema. O autor explica que:

Partindo da premissa de que a norma imunizante possui força inibitória de competência impositiva, servindo-lhe como carga negativa, defendemos, por coerência, que tal norma detém uma dimensão de regra, e não a de um princípio. Assim sendo, como todo o rigor, a norma imunitória possui, no mínimo, uma dimensão preponderante de regra.<sup>217</sup>

Com efeito, a Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar dos entes integrantes da República Federativa, sendo que a imunidade aos impostos aplicada às instituições sem fins lucrativos está prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, e a imunidade das contribuições sociais no art. 195, § 7º, ambos da Constituição Federal. Portanto, disso se conclui que a imunidade configura um instituto do Direito que não deve ser confundido com outros que também acabam resultando na desoneração fiscal, como é o caso das isenções e da não incidência tributária.

A estrutura normativa da imunidade tributária sempre estará prevista no Texto Constitucional, que cria uma regra de incompetência que impede a ocorrência da

---

<sup>214</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 363.

<sup>215</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 52.

<sup>216</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 151.

<sup>217</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 38

incidência de impostos e contribuições sociais sobre determinadas situações específicas definidas constitucionalmente, garantindo benefícios tributários a determinadas pessoas, ou objetos para a proteção de valores individuais e sociais escolhidos pelo legislador constituinte.

O art. 150, VI, alínea “b” visa proteger a liberdade de culto religioso; a alínea “c” resguarda a democracia, a educação, a assistência social e os sindicatos dos trabalhadores; e a alínea “d” assegura o direito à liberdade de expressão e acesso à cultura. Por isso, Luís Eduardo Schoueri comenta que “a ideia de imunidade encontra-se relacionada à não sujeição ao múnus público e implica uma exceção à regra de que os gastos gerais devem ser suportados por toda coletividade”.<sup>218</sup>

Feitas as considerações sobre o fundamento constitucional das imunidades tributárias, cumpre agora explicar que elas são classificadas, quanto ao modo de incidência, em objetivas e subjetivas.

Luiz E. Franco da Rosa Jr. discorre a respeito dessa classificação:

Também se pode classificar as imunidades tributárias em imunidades subjetivas, que visam garantir a intributabilidade em razão da pessoalidade do beneficiado (CF, art. 150, VI, “a” e “c”), e imunidades objetivas, estas concedidas em razão da matéria eventualmente passível de tributação, mas que não o será em razão de sua exoneração prevista constitucionalmente (CF, art. 150, VI, “b”, “d” e “e”); e em imunidades condicionais, que dependem de lei complementar para que sejam instituídas no plano prático e fixarem condições a serem observadas para que o benefício constitucional da intributabilidade seja concedido (CF, art. 150, VI, “c”), e em imunidades incondicionais ou auto executáveis, que por terem eficácia plena produzem efeito imediato, independente de outra norma (CF, art. 150, VI, “a”, “b”, “d” e “e”).<sup>219</sup>

A imunidade tributária, ainda, configura uma cláusula “pétrea” da Constituição Federal, e por esta razão somente pode ser suprimida ou reduzida por meio do poder constituinte originário, ou seja, uma nova Constituinte, em virtude do artigo 60, § 4º, IV do Texto Constitucional, conforme será visto no tópico seguinte, que tratará da imunidade como direito fundamental.

Aqui foram expostos os aspectos gerais das imunidades tributárias, com o propósito de demonstrar sua relevância na preservação dos valores constitucionais mais importantes para a República Federativa do Brasil. Na sequência, será

---

<sup>218</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 375.

<sup>219</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 208.

demonstrado por que as imunidades tributárias configuram-se direitos fundamentais e qual a relevância dessa constatação para a defesa dos contribuintes.

## 4.2. Imunidade e os direitos fundamentais

Conforme visto, as imunidades tributárias constituem limitações ao poder de tributar e objetivam proteger os valores considerados mais importantes para a manutenção da República. Por isso, surge para o Estado o dever de não criar obstáculos injustificáveis para o gozo desse benefício fiscal, sob pena de acionamento do controle de constitucionalidade.

No capítulo anterior, quando se discorreu a respeito de desenvolvimento, recorrendo-se às lições de Ingo Wolfgang Sarlet em sua obra “*Eficácia dos direitos fundamentais*”, procurando definir uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional, foi explicado que esses direitos, ao lado dos princípios estruturais e organizacionais da Constituição Federal, são responsáveis pelo núcleo essencial da ordem jurídica contra os desmandos do Estado.

Assim, complementando essa elucidativa conclusão, Sarlet explica que:

Os direitos fundamentais integram, portanto, ao lado da definição da forma de Estado, do sistema de governo e da organização do poder, a essência do Estado constitucional, constituindo, nesse sentido, não apenas parte da Constituição formal, mas também elemento nuclear da Constituição material.<sup>220</sup>

Com efeito, com base no que foi exposto por Sarlet é possível afirmar que o respeito aos direitos fundamentais é condição básica para que um Estado possa corretamente intitular-se como “Estado constitucional democrático”.

Nessa linha de argumentação, Ricardo Lobo Torres ensina que a imunidade é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público à não incidência tributária, ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público.<sup>221</sup> Segundo o autor, a imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação

---

<sup>220</sup> SARLET, op. cit., p. 59.

<sup>221</sup> TORRES, R. L., op. cit., p. 44-45.

da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.<sup>222</sup>

Reforçando a opinião de Torres, José Souto Maior Borges destaca que as imunidades têm a função de garantir direitos sociais e de resgatar os princípios que motivaram a Assembleia Constituinte, conforme explica em suas palavras:

Sob esse ponto de vista, a análise teleológica do grupo de preceitos imunitários estabelecido na Constituição Federal demonstra que, através deles, se procura assegurar certos valores sociais; preceitos básicos do regime político. A regra de imunidade é estabelecida em função de considerações de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação dos valores sociais das mais diversas naturezas: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais. Sistemáticamente, através da imunidade, resguardam-se princípios, ideias-forças ou postulados essenciais ao regime político.<sup>223</sup>

Comentando a respeito da imunidade tributária, Octávio Campos Fischer expressa que esse benefício fiscal tem por objetivo a concretização dos direitos fundamentais:

Ademais, devemos ter em mente que tais garantias não são privilégios a seus destinatários imediatos, àqueles que estão desobrigados de pagar os tributos imunes. Isto porque, em um Estado Democrático de Direito, não se admite a arbitrária estipulação de benefícios a certos segmentos da sociedade, já que, regra geral, todos que possuem capacidade contributiva devem, na medida desta, contribuir para a realização das tarefas constitucionais. **Neste quadro, a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes.** Assim, quando se estabelece que as operações com livros não devem ser tributadas através de impostos, não se pretende agraciar o mundo editorial e os comerciantes de tais produtos, para torná-los economicamente mais fortes. Imuniza-se as operações com livros para garantir, isto sim, o “exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”.<sup>224</sup> (grifo nosso)

É no mesmo sentido que segue a doutrina de Betina Treiger Gruppenmacher:

**Em especial, no que diz respeito às imunidades assim chamadas genéricas, são hoje crescentes os estudos no sentido de**

---

<sup>222</sup> Ibid., p. 59.

<sup>223</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 221.

<sup>224</sup> FISCHER, Octávio Campos. *Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações*. Revista do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal do Ceará. v. 30, nº 1, 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1240/1208>>. Acesso em: 02 abr. 2017.

**caracterizarem-se como direitos fundamentais fundados em valores essenciais**, eleitos pelo legislador constituinte, tais como a democracia, a liberdade de expressão, a liberdade de culto, a liberdade de associação sindical, a liberdade de imprensa e o incentivo à supressão, pelos cidadãos, da ineficiência do Poder Público.<sup>225</sup> (grifo nosso)

A partir das considerações acima apresentadas, conclui-se que as imunidades guardam elevado conteúdo axiológico, bem como valores que são protegidos pelos direitos fundamentais e que a sociedade optou por elevar ao patamar constitucional.

Essa afirmação é confirmada quando se percebe que inclusive o Supremo Tribunal Federal já reconheceu que as imunidades tributárias configuram direitos fundamentais.

Portanto, quando o Supremo Tribunal Federal discutiu a imunidade tributária das contribuições sociais, previstas no art. 195, § 7º da Constituição Federal, fez referência ao seu enquadramento como direitos fundamentais. A seguir, o trecho extraído desse acórdão:

As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.<sup>226</sup>

Outro case também muito importante é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal também reconheceu que as imunidades tributárias são direitos fundamentais, cuja parte da ementa segue abaixo:

A Emenda Constitucional n. 3º, de 17.03.1993, que, no art. 2º., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - **O princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição);** 2. - **O princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4º., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); (...)** 3.

---

<sup>225</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Competência tributária e imunidades dos livros e do papel*. In: DERZI, Misabel A. M. (Org.). *Competência tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 168.

<sup>226</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 636941-RS*. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

É inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3.º, 4.º e 8.º do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). (grifo nosso)

Hugo de Brito Machado garante robustez à teoria de que as imunidades são direitos fundamentais quando conclui que se enquadram como direitos individuais, para efeitos de configuração de cláusula pétrea: “a regra da imunidade está protegida no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado’”.<sup>227</sup>

Roque Antonio Carrazza aponta na mesma direção, quando afirma que:

A maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural de grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc.). Portanto, não podem ter seu alcance diminuído nem mesmo por meio de emendas constitucionais, quanto mais pelo legislador ordinário.<sup>228</sup>

Assim, se os direitos fundamentais estão previstos no inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição, logo o Poder Constituinte derivado não tem autorização para realizar reformas no Texto Constitucional com a finalidade de restringir as imunidades tributárias desenhadas pelo constituinte.

Como visto, existe atualmente no Brasil um arcabouço jurídico e uma robusta produção doutrinária que enaltece a relevância dos direitos fundamentais, e consequentemente das imunidades tributárias, apontando o caminho que deve seguir a República Federativa do Brasil.

Por outro lado, não é raro se deparar com limitações inconstitucionais contra o exercício do direito às imunidades, devido à insistência do Poder Público em ignorar que a Constituição Federal impôs limites objetivos ao legislador ordinário em face dos direitos fundamentais, conforme será demonstrado.

Desse modo, garantir a imunidade para as “ICTs & I/redes temáticas privadas” significa prestigiar o direito fundamental ao desenvolvimento nacional, que está arrolado como objetivo da República Federativa do Brasil no art. 3º do Texto Constitucional.

---

<sup>227</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 287.

<sup>228</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 641.

Ante o exposto, é indubitoso que a imunidade se trata de um direito fundamental, e por esse motivo Octávio Campos Fischer observou que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar ADIN nº 1802<sup>229</sup>, aplicou de forma equivocada a distinção da lei ordinária de funcionamento das pessoas jurídicas imunes, quando apreciou o § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97<sup>230</sup>, visto que considerou apenas que a alínea “f”<sup>231</sup> constitui regra materialmente inconstitucional, por restringir indevidamente a imunidade.

### **4.3. Ciência, tecnologia e inovação e a inserção no conceito de educação**

Nesse tópico pretende-se analisar em que medida as “ICTs & I/redes temáticas” podem se enquadrar no conceito de educação para fins do gozo da imunidade dos impostos, prevista no art. 150, VI, “c” do Texto Constitucional.

Antes disso, é preciso lembrar que se por um lado a imunidade tributária deve ser protegida contra a legislação que pretenda reduzi-la sem justificativa constitucional plausível, mas também por outro consiste num ônus público e uma exceção à regra de que todos devem pagar tributos e por isso deve ser concedida com cautela.

Assim, embora parte da doutrina defenda que as imunidades tributárias devem ser interpretadas restritivamente e outra parte compreenda o contrário, parece que a melhor conclusão é que a interpretação não seja nem ampla e nem restrita, mas sim segundo os princípios que elas pretendem proteger. Desse modo, para compreender os critérios de interpretação da imunidade aos templos é necessário compreender os contornos da liberdade religiosa; em outra banda, para entender a interpretação da imunidade da educação é preciso verificar os valores por ela protegidos.

Nessa linha de raciocínio, Luís Roberto Barroso ensina que a atividade interpretativa é resultado de uma construção de sentido, não podendo ser desprezados os métodos tradicionais de interpretação, ou seja, o gramatical, o histórico, o teleológico e o sistemático. A novidade, entretanto, é que na interpretação

---

<sup>229</sup> A ADIN nº 1802/DF foi distribuída em 11/03/98. A liminar foi concedida em 27/08/98 e, passados quase 20 anos, ainda não foi julgado o mérito.

<sup>230</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>231</sup> ADIN 1802/DF. *Imunidade tributária e lei complementar*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 20 jan. 2018.

devem ser levados em conta os princípios e o caso concreto para extrair à vontade constitucional, conforme explica o autor:

A ideia de uma nova interpretação constitucional liga-se ao desenvolvimento de algumas fórmulas originais de realização da vontade da Constituição. Não importa em desprezo ou abandono do método clássico – o subsuntivo, fundado na aplicação de regras – nem dos elementos tradicionais da hermenêutica: gramatical, histórico, sistemático e teleológico. Ao contrário, continuam eles a desempenhar um papel relevante na busca de sentido das normas e na solução de casos concretos. Relevante, mas nem sempre suficiente.

**A grande virada na interpretação constitucional se deu a partir da difusão de uma constatação que, além de singela, sequer era original: não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral – e as normas constitucionais em particular – tragam sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações sobre as quais incidem.** E que, assim, caberia ao intérprete uma atividade de mera revelação do conteúdo pré-existente na norma, sem desempenhar qualquer papel criativo na sua concretização.

A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: **as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar.** O relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. **À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido.**

Portanto, ao se falar em nova interpretação constitucional, normatividade dos princípios, ponderação de valores, teoria da argumentação, não se está renegando o conhecimento convencional, a importância das regras ou a valia das soluções subsuntivas. Embora a história das ciências se faça, por vezes, em movimentos revolucionários de ruptura, não é disso que se trata aqui. **A nova interpretação constitucional é fruto de evolução seletiva, que conserva muitos dos conceitos tradicionais, aos quais, todavia, agrega ideias que anunciam novos tempos e acodem a novas demandas.**

(i) Os fatos subjacentes e as consequências práticas da interpretação. Em diversas situações, inclusive e notadamente nas hipóteses de colisão de normas e de direitos constitucionais, não será possível colher no sistema, em tese, a solução adequada: **ela somente poderá ser formulada à vista dos elementos do caso concreto, que permitam afirmar qual desfecho corresponde à vontade constitucional.** Ademais, o resultado do processo interpretativo, seu impacto sobre a realidade não pode ser desconsiderado: é preciso saber se o produto da incidência da norma sobre o fato realiza finalisticamente o mandamento constitucional.<sup>232</sup> (grifo nosso)

Também elucidativa é a lição de Regina Helena Costa, quando afirma que a interpretação das imunidades não deve ser nem restritiva e nem ampliativa, mas

---

<sup>232</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro.* Disponível em: <[http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti\\_histdirbras.pdf](http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf)>. Acesso em: 12 jul. 2017.

segundo os princípios constitucionais para cuja proteção a imunidade foi criada, conforme explica:

A interpretação da norma imunitória deve ser efetuada na exata medida; naquela necessária **a fazer exsurgir o princípio ou valor nela albergado**. Sendo assim, **não se apresenta legítima a interpretação ampla e extensiva**, conducente a abrigar, sob o manto da norma imunizante, mais do que aquilo que quer a Constituição, nem a chamada “interpretação literal”, destinada a estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária. Em ambos os casos o querer constitucional estaria vulnerado.<sup>233</sup> (grifo nosso)

Dessa maneira, primeiro é preciso desvendar qual valor a imunidade da educação visa proteger, e em seguida deve ser analisado em que hipóteses as “ICTs & I/redes temáticas” promovem a educação. Assim, seguindo esse caminho, primeiro é preciso compreender o conceito de educação e, para isso, observa-se o previsto no art. 205: “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Já a Lei nº 9.394/1996<sup>234</sup>, denominada Lei Nacional de Diretrizes e Bases da Educação, determina:

Art. 1º A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, **nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais**.

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

III - **incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura**, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

Art. 52. As universidades são instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, **de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano**.<sup>235</sup> (grifo nosso)

<sup>233</sup> COSTA, op. cit., p. 115-116.

<sup>234</sup> BRASIL. *Lei nº 9.395, de 20 de dezembro de 1996*. Estabelece as diretrizes e bases da educação. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L9394.htm). Acesso em 02 de jan. 2018.

<sup>235</sup> BRASIL. *Lei nº 9.394/96, de 20 de dezembro de 1996*. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm). Acesso em: 24 maio 2017.

Com efeito, conforme se percebe no conceito de educação desenhado pelo art. 205 da Constituição, bem como pelo art. 1º da Lei nº 9.394/1996<sup>236</sup>, verifica-se que essa atividade abrange diversos processos de aprendizagem que visam ao desenvolvimento humano para a cidadania e preparação para o mercado de trabalho, além de que, principalmente ela ocorre no âmbito das “**organizações da sociedade civil**”. Assim, segundo o conceito legal, o processo educacional se dá não apenas na sala de aula, mas também nas associações e fundações privadas, ou seja, nos centros de pesquisa quando se produzem novos conhecimentos fruto da ciência aplicada e básica em benefício da humanidade.

Logo, essa definição da lei não deve ser desprezada quando se deseja elucidar se as “ICTs & I/redes temáticas privadas” enquadram-se no conceito de educação para efeitos tributários.

Também é importante lembrar que nas palavras de Luiz E. Franco da Rosa Jr., a imunidade da educação é subjetiva em razão da pessoalidade do beneficiário. Por isso, se por um lado visa proteger a formação acadêmica *stricto sensu*, por outro lado busca também incentivar a produção de ciência para o progresso da sociedade, visto que sem ciência não existe evolução, não existe tecnologia, não existe inovação e nem desenvolvimento nacional.

Em outras palavras, a imunidade da educação visa proteger o direito humano de adquirir liberdade de consciência, alinhado ao desenvolvimento intelectual e cultural, para que cada um tenha plenas condições de criticar a realidade que o cerca e discernir eventuais manipulações de consciência. Nesse sentido, a educação tem por objetivo promover a cidadania. Entretanto, esse é apenas uma das perspectivas a respeito da educação e não a única.

A educação tem ainda a função de pulverizar o conhecimento acumulado ao longo da evolução humana para as futuras gerações, a fim de que se permita o natural processo criador de novos conhecimentos no sentido de impulsionar o progresso da humanidade em direção a novas descobertas que sejam capazes de garantir melhores condições de vida a todos.

Por esse motivo, Carrazza lembra que, em razão das deficiências do Estado, a Constituição autorizou que o ensino fosse prestado também por meio de instituições

---

<sup>236</sup> BRASIL. Op. cit.

privadas, para auxiliar a promoção do pleno desenvolvimento das pessoas, dando-lhes os meios intelectuais para o exercício da cidadania.<sup>237</sup>

Portanto, está evidente que a educação, por estar vinculada à cidadania e ao desenvolvimento, não se restringe apenas ao ensino acadêmico em sala de aula, mas também a outros processos de aprendizagem, inclusive realizados em instituições de pesquisa, conforme será demonstrado.

Não obstante a Constituição Federal não limitar o conceito de educação, a Receita Federal do Brasil, por intermédio da Instrução Normativa nº 113/1998<sup>238</sup>, ainda vigente, procura fazer crer que somente o serviço de ensino regular enquadra-se como educação, conforme verifica-se em seu art. 1º:

As instituições que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior, atendidas condições referidas nesta Instrução Normativa, poderão usufruir da imunidade relativa a seu patrimônio, renda e serviços, assegurada pelo art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, não se lhes aplicando a hipótese de isenção.

Apesar dos esforços contrários realizados pela Fazenda Pública, o Supremo Tribunal Federal, interpretando o art. 205 e a Lei nº 9.394/96<sup>239</sup>, por meio do Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.283 – DF, já reconheceu a imunidade tributária para instituições que não prestavam serviço de ensino regular, como é o caso do Centro Cultural Brasil Estados Unidos – CCBE, acolhendo o voto do ministro Joaquim Barbosa, muito embora a receita dessa instituição sem fins lucrativos fosse proveniente do ensino de língua estrangeira e não do ensino regular:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. **ENSINO DE LÍNGUA ESTRANGEIRA (INGLÊS)**. CARACTERIZAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. **1. O ensino de línguas estrangeiras caracteriza-se como atividade educacional para aplicação da imunidade tributária (art. 150, VI, c da Constituição)**. 2. A distinção relevante para fins de aplicação da imunidade tributária é o conceito de "atividade assistencial", isto é, a intensidade e a abrangência da prestação gratuita ou altamente subsidiada do ensino da língua inglesa a quem necessitar. Agravo regimental ao qual se nega provimento.<sup>240</sup> (grifo nosso)

<sup>237</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 675.

<sup>238</sup> BRASIL. Governo Federal, *Instrução Normativa nº 113, de 21 de setembro de 1998*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14755&visao=anotado>>. Acesso em 12 dez. 2017.

<sup>239</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>240</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança nº 24.283 – DF*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28EDUCA%C7%C3O+INGL ES%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybsuw262>>. Acesso em: 13 jun. 2017.

Também vale comentar que o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, reconheceu a imunidade do Imposto Sobre Serviços em favor de instituição sem fins lucrativos prestadora de serviços de organização de palestras jurídicas, por compreender que essa também é uma forma de divulgação do conhecimento, conforme segue abaixo colacionado:

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - ISS - IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - **CONCEITO DE INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO QUE NÃO ESTÁ ADSTRITO À EXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO E/OU FISCALIZAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - TELEOLOGIA DA NORMA QUE VISA DIFUNDIR O ACESSO À CULTURA E AO CONHECIMENTO** - ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS QUE ORGANIZA PALESTRAS, CURSOS E CONGRESSOS - REQUISITOS DOS ARTIGOS 14 DO CTN E 12 DA LEI 9.537/97 PERFEITAMENTE ATENDIDOS - IMUNIDADE RECONHECIDA - SENTENÇA MANTIDA - RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.<sup>241</sup> (grifo nosso)

Além do que, pesquisando-se a jurisprudência em outros tribunais é possível encontrar diversos acórdãos favoráveis à interpretação da imunidade das instituições de educação com vistas a proteger o direito à cidadania e ao desenvolvimento. Cita-se aqui o exemplo do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, por meio da qual manifestou entendimento de que instituição sem fins lucrativos que possui como objeto social a divulgação de música coral renascentista é imune aos impostos:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAÇÃO VOLTADA À EXECUÇÃO E DIVULGAÇÃO DA MÚSICA CORAL**, EM ESPECIAL A DO PERÍODO RENASCENTISTA E A BRASILEIRA. ARTIGOS 150, VI, "C", DA CR/88 E 14 DO CTN. CONCEITO DE INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL AMPLO. SENTENÇA MANTIDA. Comprovado por laudo pericial que a autora cumpre os requisitos previstos no art. 14 do CTN, impõe-se reconhecer os efeitos imunitórios previstos no art. 150, VI, da CR/88, no tocante à incidência dos impostos municipais (ISS e IPTU) a entidade voltada para a cultura, aqui compreendida como instituição educacional, pois **não se pode limitar a imunidade fiscal apenas às instituições de caráter didático, sendo contempladas aí todas aquelas que aproveitam à cultura de uma maneira geral, como é o caso em divulgar a música coral**, em especial a do período renascentista e a brasileira.<sup>242</sup> (grifo nosso)

---

<sup>241</sup> ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado. *Processo: 1099717-4*. Disponível em: <<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11568687/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1099717-4>>. Acesso em: 08 maio 2017.

<sup>242</sup> ESTADO DE MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado. *Processo: 002408244466-2*. Disponível em: <[http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc\\_resultado2.jsp?listaProcessos=10024082444662001](http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_resultado2.jsp?listaProcessos=10024082444662001)>. Acesso em: 03 maio 2017.

O mesmo ocorre com o STJ, que também tem conferido uma interpretação do conceito de “educação”, a partir do comando descrito no art. 1º da Lei nº 9.394/1996<sup>243</sup>, para considerar que a cultura é uma forma de educação: "Entidade com fim cultural deve ser inserida no conceito de entidade educacional."<sup>244</sup>

Agora, citando jurisprudência do STJ que embora não se refira à imunidade, mas sim à isenção, auxilia a compreensão de que o conceito de educação é amplo e não restrito, reconheceu o direito à isenção, prevista na Lei nº 8.032/90<sup>245</sup>, para o Imposto de Importação e o Imposto Sobre Produtos Industrializados em favor da Associação de Amigos do Museu de Arte Moderna do Rio de Janeiro, em razão da importação de equipamento para a modernização da cinemateca do Museu de Arte Moderna, sob o fundamento de que “não se pode dissociar cultura de educação”, e que por isso entidades com finalidade eminentemente cultural fazem jus à isenção.<sup>246</sup>

Disso tudo, pode-se perceber que embora a cultura e a educação tenham regramentos próprios na Constituição Federal, o Poder Judiciário tem feito a junção dos conceitos, visto que ao final ambos visam o desenvolvimento humano e por isso não podem ser interpretados isoladamente. De igual modo, ocorre com a educação e a ciência, tecnologia e inovação, conforme a partir de agora se pretende demonstrar. Aliomar Baleeiro, ex-ministro do STF e festejado tributarista em sua obra *Limitações ao poder de tributar*, ensina que mesmo um centro de pesquisa ou um laboratório podem ser inseridos no conceito de instituições educacionais:

Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, **mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centro de pesquisas**, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente ‘instituição’ acima e fora de espírito de lucro, e não simples ‘empresa’ econômica, sob o rótulo educacional ou de assistência social. <sup>247</sup> (grifo nosso)

Eduardo Sabbag concorda que centros de pesquisa devem ser considerados instituições de educação:

---

<sup>243</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>244</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *REsp nº 262590/CE*, Min.<sup>a</sup> Eliana Calmon, DJ: 06/05/02.

<sup>245</sup> BRASIL. *Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990*. Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L8032.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8032.htm). Acesso em 14 de jan. 2018.

<sup>246</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.100.912-RJ*, Min. Sérgio Kukina, Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=200802383408](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200802383408). Acesso em 14 set. 2017.

<sup>247</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 315.

O ensino é a transmissão de conhecimento ou de informações úteis à educação. Esta deve ser compreendida de modo lato, incluindo, de um lado, a proteção à educação formal ou curricular, por meio de entidades que têm um objetivo estritamente didático, com currículos aprovados pelo Governo (v.g., escolas, faculdades, universidades etc.) e, de outro, a guarida à educação informal ou extracurricular, abrangendo instituições culturais que não se propõem precipuamente a fornecer instrução (bibliotecas, associações culturais, **centros de pesquisa**, museus, teatros, centros de estudos etc.).<sup>248</sup> (grifo nosso)

Carrazza também compartilha desse entendimento:

Temos, portanto, que são alcançadas pela imunidade da alínea “c” as entidades que visam à formação ou à instrução das pessoas em geral e preenchem os requisitos do art.14 do CTN, máxime o da ausência de fins lucrativos. O benefício também alcança – se, evidentemente, preencherem os mesmos requisitos – o museu, o **centro de pesquisas**, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres, que, **embora não tenham objetivos estritamente didáticos**, também contribuem para a educação”.<sup>249</sup> (grifo nosso)

Ricardo Lobo Torres consolida o entendimento exposto quando afirma que o ensino também possui o seu aspecto informal ou extracurricular, abrangendo instituições culturais que não se propõem a fornecer instrução, como as bibliotecas, associações culturais, **centros de pesquisa**, museus, teatros, centros de estudos, etc.<sup>250</sup>

Leandro Marins de Souza, quando tece comentários sobre o conceito de “instituição de educação”, faz observação interessante ao chamar a atenção para a redação do art. 214 da Constituição Federal: “Da mesma forma o art. 214, ainda na Seção I destinada à educação, faz menção à formação para o trabalho, à promoção humanística, à **promoção científica** e à **promoção tecnológica**.” (grifo)<sup>251</sup>

Para corroborar a doutrina trazida, recorre-se às reflexões de João Augusto de Souza Leão A. Bastos<sup>252</sup>, o qual explica que atividade de pesquisa tecnológica difere do conceito de trabalho tecnológico propriamente dito, pois, enquanto este é marcado por processos mecanicistas e muito formais, aquela caracteriza-se por ser

---

<sup>248</sup> SABBAG, op. cit., p. 351.

<sup>249</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 760.

<sup>250</sup> TORRES, R. L., op. cit., p. 230.

<sup>251</sup> MARINS, Leandro de Souza. Op. Cit. p. 163.

<sup>252</sup> João Augusto de Souza Leão A. Bastos possui graduação em Licenciatura em Filosofia pela Universidade Federal de Sergipe, graduação em Filosofia pela Escola Superior de Filosofia de Olinda, especialização em Technology Education pela Ohio University e doutorado em Sciences Théologiques pela Institut Catholique de Paris.

um **laboratório vivo e geradora de novos conhecimentos**, que desloca o centro de gravidade dos atos de trabalhos específicos para a criação inovadora em busca de soluções em benefício da sociedade. Desse modo, as atividades de pesquisa estão mergulhadas num cenário de transformações e mudanças e que se lança a permanentes desafios ao processo de ensino e aprendizagem, que está intimamente relacionado ao imprevisível. Afirma o autor:

**A educação tecnológica, num sentido mais amplo, ultrapassa as dimensões de ensino tradicionais cognominado de técnico.** Por nascer da educação, transcende aos conceitos fragmentados e pontuais de ensino, aprendizagem e treinamento, pela integração renovada do saber pelo fazer, do repensar o saber e o fazer, enquanto objetos permanentes da ação e da reflexão crítica sobre a ação. É assim, a visão de mundo e interpretação das tecnologias à luz de novos valores que reestruturam o ser humano de hoje. É integração aos pressupostos mais amplos de conscientização do trabalhador e da construção da cidadania, voltada especialmente para a produção social. **É uma aprendizagem constante, necessária à compreensão das bases técnicas e das inovações tecnológicas,** enquanto elemento indispensável para construir em prol do desenvolvimento econômico e social do país.<sup>253</sup> (grifo nosso)

Nessa perspectiva, a atividade de desenvolvimento tecnológico e de inovação de novos produtos e serviços, por conduzir a humanidade para o desconhecido, configure um processo de aprendizagem e evolução da própria sociedade e não apenas do indivíduo isolado ou grupo de indivíduos, conforme ocorre com o ensino formal ofertado nas universidades públicas ou privadas.

Com efeito, com fundamento na doutrina e na jurisprudência, verificou-se que há embasamento jurídico para reconhecer o direito à imunidade aos impostos em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, ou seja, associações e fundações sem fins lucrativos que tenham por finalidade a prestação de serviços de ciência e tecnologia e inovação, principalmente porque o ensino *lato sensu* também caracteriza o serviço de educação para efeito do enquadramento no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal.

Seguindo o entendimento explanado até aqui, para que uma instituição de pesquisa, tecnologia e inovação seja considerada imune aos impostos, é insuficiente que não tenha fins lucrativos, possua em seu estatuto fins de pesquisa científica e

---

<sup>253</sup> BASTOS, João Augusto de Souza Leão A. *Educação e tecnologia*. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/revedutec-ct/article/download/1007/601>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

atenda à lei infraconstitucional complementar que regule a imunidade, isso porque, como já ressaltado, a imunidade é uma exceção à regra geral de que todos devem pagar tributos.

Diante disso, no presente trabalho optou-se por não adotar uma compreensão tão complacente, justamente para ponderar que é necessária muita prudência no momento de avaliar se determinada “ICT & I/redes temáticas privadas” realmente presta serviços de educação para efeitos tributários, a fim de evitar o erro técnico de generalizar casos diferentes e eleger valores não escolhidos pelo legislador constituinte.

Logo, a partir de agora as conclusões consignadas abaixo são de responsabilidade exclusiva do autor, visto que não foi localizada doutrina específica tão pormenorizada a respeito. A proposta é para que sejam apresentadas três situações em que as “ICT & I/redes temáticas privadas” podem ser consideradas instituições de educação.

Antes de apresentar essas três hipóteses, é preciso alertar que as instituições de tecnologia podem adotar diversas formas de atuação perante o mercado, inclusive apenas prestar serviços que não possuem relação direta com pesquisa e educação, como por exemplo assessoria, consultoria, ensaios, medições, avaliações, testes de resistência, selos de ruídos, certificações, estudos ambientais, fiscalização de obras, elaboração de softwares, etc. Nesse caso, parece um equívoco afirmar que tais instituições prestam serviço de educação, ainda que em seu estatuto social esteja prevista expressamente a finalidade educacional e de pesquisa, pois não há que se confundir a mera prestação de serviço de tecnologia com a pesquisa científica e desenvolvimento de inovação propriamente ditos.

Feita essa ressalva, a primeira situação em que se visualiza o serviço de educação, ocorre em relação às “ICTs & I/redes temáticas privadas” que comprovam realmente realizar serviços de “**pesquisa científica**”, “**inovação**” e “**desenvolvimento**”, visando à introdução de novidade ou aperfeiçoamento que resulte em novos produtos, serviços ou processos, ou ainda agregue novas funcionalidades a produtos e serviços já existentes que gerem melhorias de aumento da qualidade, como por exemplo, a pesquisa realizada pelo microbiologista Henk Jonkers e o engenheiro de construção Eric Shlangen da Universidade Técnica de Delft na Holanda, que desenvolveram um concreto misturado com bactérias que

quando se alimentam de lactato de cálcio liberam carbonato de cálcio e consertam rachaduras.<sup>254</sup>

Portanto, nesse ponto, torna-se necessário definir o que é ciência, pesquisa e tecnologia para delimitar esses conceitos, a fim de que não sejam confundidos com a prestação de serviços dissociada da pesquisa científica.

Marilda Corrêa Ciribelli explica que ciência é uma forma especial de conhecimento da realidade. É o conhecimento racional, reflexivo, sustentado por uma lógica igualmente racional. O conhecimento científico não é absoluto, mas limitado e passível de modificação. A ciência é um sistema de proposições rigorosamente demonstradas, constantes, gerais, ligadas entre si por relações de subordinação relativas a seres, fatos e fenômenos da experiência, que não se confunde somente com ciência experimental.<sup>255</sup>

A mesma autora afirma que a palavra “pesquisa” é empregada de forma equivocada e geralmente é pouco compreendida, isso porque não é unívoca, mas polissêmica. A pesquisa tem a função de delimitar o objeto da investigação, o problema, dentro de vários possíveis. Explica que o termo “pesquisa” tem um sentido amplo (*lato*) e um sentido restrito (*stricto*). Em seu sentido *lato*, pesquisa é todo trabalho de investigação para o esclarecimento de um fato ou fenômeno desconhecido ou mal conhecido. É no sentido etimológico e genérico da palavra que podemos admitir que todos fazem pesquisa, tanto os alunos do ensino fundamental como os do ensino médio e os dos cursos de graduação. Preferimos, para evitar equívocos, utilizar para esse tipo de investigação a palavra “redescoberta”. Em sentido *stricto*, a pesquisa investiga uma situação-problema com a finalidade de ampliar o conhecimento humano, desenvolver novas teorias, caracterizar novos princípios. Esta pesquisa é uma “pesquisa científica”, porque nela o pesquisador investiga o campo do original, ou do inédito, daquilo que não é conhecido pela ciência. É esta a pesquisa realizada pelos estudantes de pós-graduação, também denominada “pesquisa de ponta”. Portanto, não se deve confundir a mera investigação denominada de redescoberta com a pesquisa científica.<sup>256</sup>

---

<sup>254</sup> SANTOS. Altair. *Bactéria pode dar Imortalidade ao concreto*. Disponível em: <http://www.cimentoitambe.com.br/bacteria-pode-dar-imortalidade-ao-concreto/>>. Acesso em: 21 jul.2017.

<sup>255</sup> CIRIBELLI, Marilda Corrêa. *Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica*. Rio de Janeiro: Letras, 2003. p. 35.

<sup>256</sup> *Ibid.*, p. 52-56.

A pesquisa científica possui a característica de preocupar-se em **criar novos conhecimentos e de reunir novos dados sobre fatos e fenômenos ainda não inteiramente conhecidos pela humanidade**. Apresenta também uma estruturação lógica e objetiva dos seus procedimentos e dos resultados alcançados e justifica os seus passos coerentemente. A fim de demonstrar os fenômenos estudados, apresenta dados e faz o registro meticuloso dos dados coletados.

Segundo o Manual de Oslo<sup>257</sup>, inovação é a implementação de um produto (bem ou serviço) novo ou significativamente melhorado, ou um processo, ou um novo método de marketing, ou um novo método organizacional nas práticas de negócios, na organização do local de trabalho ou nas relações externas. Portanto, um produto, um processo, um método de marketing precisa ser novo para que exista inovação.<sup>258</sup>

Outra característica é que a pesquisa científica precisa ainda apresentar cronograma, recursos humanos, materiais e financeiros, qualificação dos pesquisadores, etc. Destaca-se que a pesquisa é fundamental para o desenvolvimento da ciência, pois é em função dela que a ciência avança e se aperfeiçoa.

Já a tecnologia é o conjunto de normas cuja finalidade é satisfazer as necessidades humanas. Portanto, é preciso ter claro que a ciência nos ensina como é o fenômeno e a tecnologia sobre como atuar sobre e tirar proveito dele. A pesquisa alimenta a tecnologia e a ciência. Assim, enquanto Steve Jobs, fundador da Apple inventou o *iphone*, ou seja, aplicou a ciência em benefício da humanidade para aprimorar o aparelho celular. Albert Einstein se destacou por produzir ciência com a criação da teoria da relatividade e a teoria quântica.

Portanto, a primeira hipótese que qualifica como educacional uma “ICT & I/redes temáticas privadas” é a comprovação de que presta serviços de pesquisa científica, inovação e desenvolvimento e não um mero serviço rotineiro e mecânico desprendido da busca do novo. Tal conclusão encontra fundamento no art. 1º da Lei nº 9.394/1996<sup>259</sup>, que conceitua educação como a atividade que engloba os processos

---

<sup>257</sup>. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. *Manual de Oslo – Diretrizes para Coleta e Interpretação de Dados sobre Inovação*. Disponível em: <http://www.finep.gov.br/images/apoio-e-financiamento/manualoslo.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2017.

<sup>258</sup> O Manual de Oslo foi produzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e tem o objetivo de orientar, patronizar conceitos, metodologias e construção de estatística e indicadores de pesquisa de P&D de países industrializados. O Manual distingue quatro tipos de inovação: produto, processo, marketing e organizacional.

<sup>259</sup> BRASIL. Op. cit.

formativos que se desenvolvem nas instituições de ensino e pesquisa e nas organizações da sociedade civil.

Nesse sentido, há precedentes do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, reconhecendo a imunidade do Imposto Sobre Serviços em favor do Instituto de Pesquisa Eldorado, conforme consignado no voto da desembargadora Beatriz Braga:

"Segundo entendeu o juiz, a imunidade constitucional da instituição educacional não teria a ver com a pretensão da entidade de pesquisa e capacitação tecnológica. Deste modo, não havia mesmo que ser reconhecida a imunidade pela administração pública municipal (fls. 1255 da sentença). **Entretanto, o Estatuto Social da Instituição-autora, em seu artigo 4º (fls. 91/135), aponta, dentre seus objetivos principais, a promoção da educação gratuita; no mais, busca disseminar conhecimento científico e tecnológico, aperfeiçoar modelos e sistemas sócios-produtivos, qualificar produtos e processos de setores industriais, em prol do desenvolvimento sustentável e do meio-ambiente.**

Outrossim, quanto à disciplina de captação/destinação dos recursos, não haveria distribuição de excedentes operacionais, dividendos, bonificações, participações ou parcela do patrimônio. Tudo estaria voltado aos próprios fins institucionais.

Não obstante, foi realizada perícia sobre o Instituto-autor (fls. 1118/1161 e anexos). Em elaborado estudo, com análise de extensa documentação (milhares de folhas - declarações de rendas PJ à Receita Federal, balancetes, livro caixa, atas, fichas de empregados, contratos, notas fiscais, folhas analíticas de contribuições sociais, convênios, ocorrências, etc.), verificaram-se, primeiro, a exatidão e o cumprimento das formalidades essenciais na escrituração contábil da instituição; no mais, não se detectou a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio, rendas, lucro e houve reaplicação de recursos auferidos exclusivamente em seus projetos; por fim, dentre outras conclusões favoráveis ao autor, **consignou o perito sobre a promoção da educação: 'Diferentemente de muitas instituições, que sabemos apenas declarar tais intenções sem, contudo, executá-las, desde sua constituição o Eldorado vem implementando projetos educacionais, de pesquisa e desenvolvimento na área de informática e telecomunicação (suas áreas de atuação), efetivando, para tanto, Convênios com instituições privadas e fomentadoras do ensino (PUCC e UNICAMP, por exemplo), a fim de viabilizar a transmissão de conhecimento e o enriquecimento da educação.**

**Os documentos acostados à presente resposta ao item 17 (Termo de diligência), reforçam todos os argumentos trazidos pela ação em contenda, de forma a demonstrar a V. Sa. que o Instituto Eldorado efetivamente exerce o seu papel social e é uma instituição que cumpre com os objetivos fixados em seu ato constitutivo'.**

Há ainda pareceres e certidões de órgãos federais que atestam tais ações (Ministérios Ciência e Tecnologia, da Justiça).

Por fim, em julgamento do Supremo Tribunal Federal, cuja parte era o Instituto-autor, o relator, Min. Dias Toffoli, consignou o entendimento pela imunidade tributária às entidades prestadoras de serviço de ensino, sem fins lucrativos (AI 732.215/SP) - art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal.

Em contrapartida, a Fazenda Municipal não conseguiu afastar a garantia constitucional da imunidade imputada ao autor pela legislação e pela vasta e satisfatória produção probatória

Ante o exposto, dá-se provimento ao recurso para reconhecer-se a imunidade tributária da entidade apelante e, por consequência, anular-se os débitos de

ISSQN e as incidências deles decorrentes (multas, obrigações acessórias, etc.), nos termos acima explicitados.”<sup>260</sup> (grifo nosso).

Examinando o voto supra descrito, chama-se a atenção de que a *ratio decidendi* está embasada na previsão estatutária de que o Instituto de Pesquisa Eldorado promove a educação, disseminação do conhecimento científico e tecnológico em benefício do desenvolvimento, bem como, principalmente nas conclusões da perícia que enquadrou a recorrente como instituição de educação e constatou que não houve distribuição de receita para terceiros. Entretanto, salvo melhor juízo, no voto a desembargadora omitiu-se a respeito de uma análise mais esmiuçada para comprovar em que medida, a apelante realmente executa o serviço de educação, pois não fez menção aos contratos de prestação serviços, nem a vinculação deles com o conceito *lato sensu* de educação.

A segunda situação em que é possível afirmar a presença de serviços de educação refere-se quando a “ICT & I/redes temáticas privadas” é constituída na forma de uma “**fundação de apoio**”, **disciplinada pela Lei nº 8.958/94**<sup>261</sup>, executa projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, mediante convênio com Instituições de Ensino Superior – IES ou Instituições Científicas e Tecnológicas – ICTs, de que trata a Lei nº 10.973/2004<sup>262</sup>, com o objetivo de promover o desenvolvimento acadêmico e científico dos alunos da instituição apoiada, visto que aqui a fundação caracteriza-se como um instrumento do processo de aprendizagem dos discentes.

Nesse sentido, já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no recurso ordinário manejado pela Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa, que esta é uma pessoa jurídica de direito privada, sem fins lucrativos, criada por lei e responsável pelo gerenciamento administrativo e financeiro de projetos da Universidade Federal de Minas Gerais e outros importantes centros de ensino e pesquisa do Brasil:

---

<sup>260</sup> ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação nº 0009736-68.2009.8.26.0053*, da Comarca de São Paulo. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8557029&cdForo=0>>. Acesso em: 05 jun. 2017.

<sup>261</sup> BRASIL. *Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994*. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8958.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8958.htm)>. Acesso em 03 de jan. 2018.

<sup>262</sup> BRASIL. Op. cit.

Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: IMUNIDADE — CONCEITO DE ENSINO — **conceito de ensino** para fins de definição da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal, **deve ser compreendida de forma lata**, que também pode ser chamado de educação, e assim **não se limita às atividades de ministrar aulas** - o ensino em sentido estrito. O ensino ou educação engloba, desse modo, três grandes grupos de atividades: (i) o ensino no sentido estrito, (ii) a pesquisa e (iii) a extensão. **Qualquer entendimento diferente deste simplesmente inviabilizaria o gozo da imunidade para praticamente todas as entidades que desenvolvem atividades de ensino no sentido estrito, uma vez que a lei impõe, para a maioria destas instituições, a prática das demais atividades** — pesquisa e extensão. É o caso das universidades.

ENTIDADES DE AMPARO ÀS UNIVERSIDADES — **a razão de ser da fundação autuada é única e exclusivamente de amparo à Universidade Federal e todo o seu superávit é a ela direcionado**. Aliás, quanto a esse ponto vale destacar que as atividades de ensino no sentido estrito, pesquisa e extensão podem ser remuneradas por aqueles a quem são dirigidas. A única vedação é que tal remuneração caracterize atividade lucrativa; e atividade lucrativa não significa que não possam gerar superávits. A diferença entre o lucro e o superávit é que o primeiro visa a remuneração do empreendedor; ao passo que o superávit é a diferença positiva entre as receitas e custos de uma atividade, mas que é integralmente retido para aplicação na própria atividade ou em uma congênera. É justamente o caso, pois todo o superávit é direcionado à Universidade. Tal circunstância, ao revés de caracterizar um fato que desqualifica a imunidade como pretendeu a fiscalização, é determinante para a manutenção da entidade no regime constitucional protetor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por FUNDAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA 10680.012956/2004-38, FUNDACAO DE DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA, data do julgamento: 04/02/2009, relator: Leonardo de Andrade Couto, Acórdão nº 103-23.662.

ACORDAM os MEMBROS DA TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para acatar a contribuinte como instituição de educação.<sup>263</sup> (grifo nosso)

Em outras palavras e de maneira mais direta, pretende-se afirmar que se a instituição de educação *stricto sensu* é imune por prestar indiscutivelmente serviço de educação formal em sala de aula, então o mesmo ocorre com a fundação de apoio, visto que os alunos se desenvolvem plenamente devido as atividades executadas no âmbito dos projetos contratados por clientes reais. Aqui as aulas teóricas são ministradas em sala de aula e as práticas apreendidas no cumprimento das etapas do projeto com supervisão do corpo docente.

---

<sup>263</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 103-23.662, Processo administrativo: nº 10680.012956/2004-38, Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa, data do julgamento: 04/02/2009. Relator: Leonardo de Andrade Couto. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.*

Inclusive, é importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a imunidade do ICMS em benefício da operação de importação de bens por parte da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp<sup>264</sup>.

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por sua vez, decidiu que a FUNIVERSITÁRIA – Fundação Universitária de Toledo é imune aos impostos sob o seguinte argumento: “Os serviços prestados pela apelada são todos voltados para a educação e pesquisa, o Sr. Perito assim versou: ‘Todos os serviços prestados pela FUNIVERSITÁRIA são de caráter socioeducativo voltado para a formação profissional dos acadêmicos da Unioeste’”.<sup>265</sup>

Nessa segunda situação analisada, a “ICT & I/redes temáticas privadas” executa projetos de ensino na modalidade extensão mediante convênio com Instituições de Ensino Superior – IES ou outras ICTs, com o objetivo de promover o desenvolvimento científico e tecnológico e o estímulo à inovação, com a participação de alunos. Essa formatação é muito comum entre Instituições Federais de Ensino Superior – IFES e as fundações de apoio à pesquisa. Aqui cita-se o case da Universidade Federal do Paraná – UFPR e da Fundação de Pesquisas Florestais do Paraná – FUPEF. Nesse exemplo, os alunos de pós-graduação da UFPR executam os projetos de pesquisa no âmbito do projeto de extensão universitária, a pedido dos clientes beneficiados com a pesquisa.

Dessa maneira, a FUPEF realiza projetos para o mercado com coordenação dos professores da UFPR e alunos. Para ilustrar, cita-se o projeto de que é cliente o Departamento Nacional de Infraestrutura – DNIT, realizado de 24/09/2015 a 02/07/2018. O Termo de Referência consiste na regularização ambiental em sentido amplo da BR-116 e engloba desde processos de licenciamento ordinário para obras de duplicação e melhoramento a atividades de regularização ambiental em sentido estrito, conforme definições da Portaria Interministerial MMA/MT nº 288/2013 e da Portaria MMA nº 289/2013. A remuneração ocorre por meio de bolsas assim divididas: bolsas para docentes doutores e mestres, bolsas para técnicos administrativos, bolsas

---

<sup>264</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 700.539*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 05/03/2012, publicado em DJ nº 50. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21349243/agravo-de-instrumento-ai-700539-sp-stf/>. Acesso: 20 jun. 2017.

<sup>265</sup> ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado. *Processo: 1215086-8*. Des. Rubens Oliveira Fontoura, Primeira Câmara Cível, DJ: Rubens Oliveira Fontoura. Disponível em: [http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11799111/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1215086-8#integra\\_11799111](http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11799111/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1215086-8#integra_11799111). Acesso em: 01 maio 2017.

para alunos de especialização, mestrado e doutorado, bolsas para alunos de graduação e inclusive contratação de celetistas.<sup>266</sup>

Segundo a Lei nº 8.958/94, as Fundações de Apoio não são criadas por lei nem mantidas pela União, e devem ser constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos, para dar suporte administrativo e finalístico aos projetos institucionais. São regidas pelo Código Civil Brasileiro e sujeitas ao prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e no Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, renovável a cada 5 anos.

Considerando que o foco agora é o ensino de extensão, torna-se necessário compreender em que contexto esse tipo de ensino se insere. Por esse motivo, é preciso compreender as três modalidades de ensino: i) ensino *stricto sensu*; ii) pesquisa; e iii) extensão.

O art. 207 da Constituição Federal apregoa: “As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão”.

Nesse sentido, a Lei nº 9.394/96<sup>267</sup>, em art. 52, define que o conceito de ensino ou educação engloba três grandes grupos de atividades: (i) o ensino no sentido “*stricto*”, (ii) a pesquisa e (iii) a extensão.

Definindo sinteticamente as três modalidades de ensino, é possível dizer: i) ensino é a atividade direcionada aos estudantes que optaram pela graduação e tem por finalidade o pleno desenvolvimento da pessoa enquanto docente; ii) pesquisa tem o objetivo de aperfeiçoar o conhecimento recém-adquirido do aluno que, orientado por um professor, desenvolverá um projeto; iii) extensão é a atividade que objetiva o auxílio e a melhoria da sociedade e que sempre deve contar com orientação de professor, que auxiliará na aplicação prática do conhecimento recém-adquirido pelo aluno; se realiza no âmbito de formação acadêmica e é pré-requisito para a conclusão do curso de pós-graduação. A extensão universitária contribui para a formação profissional de forma mais integrada com as demandas da sociedade e difere dos cursos de extensão caracterizados como cursos livres.

Atentando-se para a extensão universitária, é possível afirmar que essa modalidade de ensino tem por objetivo atingir a sociedade, a fim de que ela se

---

<sup>266</sup> FUFPEF. Disponível em: <<http://www.fufpef.ufpr.br/portfolio/regularizacao-ambiental-da-br-116/>>. Acesso em: 04 ago. 2017.

<sup>267</sup> BRASIL. Op. cit.

beneficie do resultado do ensino e do produto da pesquisa gerados no âmbito acadêmico.

Ana Luiza Lima Sousa tece comentários a respeito da extensão universitária e destaca que se trata de uma atividade pouco estudada e geralmente confundida com outras modalidades de ensino:

A extensão universitária, como uma das funções acadêmicas, tem sofrido de uma dificuldade crônica na construção de seu conceito. Há uma multiplicidade de enfoques e, conseqüentemente, de ações, interlocutores e posicionamento. Sua concepção, quando identificada, parece sempre atrelada a proposições individuais, sem maiores cuidados de uma construção teórica e mesmo históricas. A polissemia é uma constante. Esta falta de clareza conceitual acaba por provocar maior depreciação do status da extensão dentro da universidade. Afinal, não se identifica o que pode ser a prática extensiva e muitas vezes a confusão com o ensino e a pesquisa torna mais difícil essa identificação. Tentar clarear como atividades independentes torna esta tarefa um esforço inútil, pois as atividades se completam e se mesclam umas às outras.<sup>268</sup>

Ocorre que as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, quando se dispõem, mediante convênio, a ser um instrumento da universidade, a fim de que professores e alunos desta desenvolvam projetos de pesquisa e extensão universitária, por certo não prestam serviço de ensino *stricto sensu*, visto que este é prestado pela universidade. Assim, os serviços prestados por “ICTs & I/redes temáticas privadas”, constituídas na forma de uma fundação de apoio à pesquisa vinculada a universidade pública ou privada, quando realizados no âmbito de projetos de pesquisa de extensão, mediante coordenação de professores, também devem estar abrangidos pela imunidade aos impostos, por se caracterizar o fato como ensino na modalidade de extensão. Evidentemente, nesse caso a fundação somente terá direito à imunidade aos impostos caso reverta o superávit para sua finalidade e cumpra os requisitos do art. 14 da Lei nº 5.172/66<sup>269</sup>.

Não é equivocado afirmar que “ICTs & I/redes temáticas privadas” nessas condições prestam serviços de educação *lato sensu*, pois, conforme previsto no art. 1º da Lei nº 9.394/1996, a educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais”.

---

<sup>268</sup> SOUSA, Ana Luiza Lima. *A história da extensão universitária*. Campinas: Alínea, 2000. p. 5.

<sup>269</sup> BRASIL. Op. cit.

É inquestionável que a instituição, nesse caso, estará servindo de ligação entre o conhecimento acadêmico e as demandas do mercado, atuando para o desenvolvimento de técnicas do trabalho. Portanto, nesse contexto, pode ser enquadrada no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal para efeitos da imunidade aos impostos.

Conforme mencionado anteriormente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já decidiu que fundações de apoio possuem direito à imunidade tributária, em razão de que configuram instrumentos de consolidação prática da aprendizagem dos alunos vinculados à instituição de ensino apoiada.

Como verificado, há diversas peculiaridades em relação à imunidade das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, sendo principalmente válida a observação de que nem sempre essas instituições terão direito a esse benefício fiscal, por se mostrar necessária a análise do caso concreto.

A terceira e última hipótese plausível em que é possível defender o enquadramento das “ICTs & I/redes temáticas privadas” no conceito de educação, decorre quando esta possui **credenciamento junto ao MEC e oferece cursos de graduação, especialização, mestrado ou doutorado, desde que a receita auferida com a prestação de serviços de consultoria, assessoria, medição, certificação, etc., seja integralmente revertida para a atividade educacional**. Aqui a lógica é que a receita proveniente dos serviços não educacionais sirva para financiar o serviço de educação. Nesse sentido, já decidiu o STF em situação que se discutiu a imunidade do Imposto Sobre Serviços em razão das receitas de consultoria e assessoria da Função Getúlio Vargas, conforme segue:

O Município aduz ser incontroverso que a recorrida é uma instituição cuja atividade e finalidade essencial é a educação e que presta outros serviços como os de consultoria e assessoria a pessoas jurídicas, os quais são colocados no mercado em regime de livre iniciativa e concorrência privada. **O determinante para a jurisprudência da Corte é que os resultados positivos auferidos por entidades sejam revertidos para as suas finalidades essenciais**, não descaracterizando a imunidade o fato de exercerem atividades de cunho econômico, tais como locação de imóveis e comercialização de pães.<sup>270</sup> (grifo nosso)

---

<sup>270</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE nº 756255*. Min. Dias Toffoli, DJ: 29/05/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000222795&base=baseMonograficas>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

Apresentadas as três hipóteses em que é defensável juridicamente o enquadramento das “ICTs & I/redes temáticas privadas” como serviço educacional, resta uma última reflexão. Note-se que as universidades privadas sem fins lucrativos não prestam somente serviço de educação formal *stricto sensu*, principalmente quando firmam convênios com empresas e outras instituições para a execução de projetos de pesquisa e desenvolvimento de maneira isolada ou em conjunto. Cita-se a PUCPR, que celebra convênios em nome próprio com assistência da Agência PUC DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO.<sup>271</sup>

Nesse caso, prevalecendo o entendimento restritivo a respeito do conceito de educação, analisando a situação por via transversa, as “ICTs & I/rede conhecimento privadas”, ou seja, as universidades sem fins lucrativos, não poderiam gozar das imunidades dos impostos, visto que eventual receita proveniente da transferência de tecnologia não se enquadra no conceito de educação *stricto sensu*. No entanto, por exemplo, mesmo que a PUC-PR obtenha receitas fruto da execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica, ainda assim será imune, visto que a pesquisa, nesse caso, configura a própria educação, ou seja, faz parte do processo educacional, seja dos discentes ou docentes. Aqui cabe o comentário de que o professor cria conhecimento, a partir de uma pesquisa experimental e nessa medida presta serviço de educação, que ao final cominará com a transferência da tecnologia para o mercado.

Além do que, a análise dessas três situações levou a percepção de que a doutrina majoritária se equivoca ao generalizar que todas as “ICTs & I/redes temáticas privadas” prestam serviços de educação, motivo pelo qual seriam imunes. Nesse ponto, o presente trabalho ganha relevância por ter aperfeiçoado o entendimento de notáveis pensadores do direito.

Conforme se pode perceber, é muito complexo definir em que situações as instituições de tecnologia poderão ser consideradas imunes aos impostos, visto que o efetivo enquadramento nessa condição depende da análise de cada caso concreto.

#### **4.4. Imunidade tributária das contribuições sociais e as ICTs & I**

Conforme foi visto no tópico anterior, restou demonstrado que há fundamento doutrinário, ainda que seja polêmico, para o reconhecimento da imunidade aos

---

<sup>271</sup> Pontifícia Universidade Católica PUC-PR. *Convênio de Cooperação Técnica e Científica nº 22.342* Disponível em: <[http://multimidia.transparencia.curitiba.pr.gov.br/contratos/integra/2016/PMC\\_2016\\_22342\\_\\_1.pdf](http://multimidia.transparencia.curitiba.pr.gov.br/contratos/integra/2016/PMC_2016_22342__1.pdf)>. Acesso em 20 de jan. 2017.

impostos prevista no art. 150, VI, “c” da Carta Magna em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, visto que Baleeiro, Carrazza, Sabbag e Torres admitem que centros de ciência e pesquisa se equiparam às instituições de educação, conforme inclusive reconhecido por diversas decisões judiciais.

Todavia, pretende-se agora analisar a possibilidade de concessão da imunidade das contribuições para a seguridade social em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, levando em conta a Lei nº 12.101/2009<sup>272</sup>, mas não sem antes verificar se o STF reconheceu o serviço de educação está inserido na expressão “entidades beneficentes de assistência social”, prevista no art. 195, § 7º da Carta da República. Depois, será analisada se a prestação do serviço gratuito de ciência, tecnologia e inovação é condição para o gozo da imunidade das contribuições. O terceiro passo concentra-se em como superar a previsão do art. 13 da Lei nº 12.101/2009, que exige a concessão de bolsas de estudo para a obtenção da imunidade, diante da concepção de educação *lato sensu* em que a “ICTs & I/redes temáticas privadas” não executa necessariamente o serviço de ensino em sala de aula.

Em relação ao primeiro ponto, é preciso reconhecer que mesmo após 30 anos de promulgação da Constituição Federal ainda há divergência doutrinária quanto à viabilidade de o serviço de educação ser enquadrado no conceito de “entidades beneficentes de assistência social” para efeitos da imunidade das contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º da Carta Federal.

A prova disso é que Regina Helena Costa é contra a ampliação dessa imunidade à educação, pois, segundo seu entendimento, quando a Lei Maior desejou imunizar as instituições de educação, o fez deferindo-lhes a imunidade genérica do art. 150, VI, “c”, mas não procedeu da mesma forma quanto à imunidade das contribuições para a seguridade social, cuja eficácia restringiu às entidades beneficentes de assistência social. Em seu ponto de vista, o tratamento diferente ocorre porque a assistência social constitui ramo da seguridade social, sendo que a mesma sorte não ocorre com a educação.<sup>273</sup>

---

<sup>272</sup> BRASIL. *Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009*. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm). Acesso em 24 de jan. 2018.

<sup>273</sup> COSTA, op. cit., p. 221-222.

No entanto, o STF já acolheu a tese de que o conceito de assistência social tem uma dimensão abrangente que engloba a educação e a saúde. Nesse sentido, Ives Gandra Martins esclarece:

Com efeito, ao conceder liminar na ADIn nº 2028, por unanimidade, e com eficácia *ex nunc* e *erga omnes*, determinando a suspensão da eficácia de dispositivos da lei 9.732/98, o Pretório Excelso atribuiu ao conceito de assistência espectro mais lato do que está previsto no art. 203 da CF, abrangendo as áreas de educação e saúde, que a lei impugnada na ADIn 2028 (Lei nº 9.732/98) tentara excluir.<sup>274</sup>

Destaca-se que em 02/03/2017 foram julgadas as ADIns nº 2028, 2036, 2228 e 2621, bem como o RE nº 566.622, nos quais foram questionados artigos da Lei nº 9.732/98 e também dispositivos de normas legais que modificaram e regulamentaram a Lei nº 8.212/91<sup>275</sup>, instituindo novas regras para o enquadramento das entidades beneficentes para fim da imunidade das contribuições para a seguridade social. No RE nº 566.622, o ministro Marco Aurélio sintetizou a compreensão da corte sobre a expressão “entidade beneficente de assistência social” e sobre a reserva de lei complementar para dispor sobre a limitação do poder de tributar:

O Tribunal reconhece **sentido mais amplo ao termo “assistência social”** constante do artigo 203 da Carta de 1988, concluindo que, entre as formas de promover os objetivos revelados nos incisos desse preceito, **estão incluídos os serviços de saúde e educação.**

O § 7º do artigo 195 deve ser interpretado e aplicado em conjunto com o preceito constitucional transcrito, afastando-se dúvida quanto à reserva exclusiva de lei complementar para a disciplina das condições a serem observadas no exercício do direito à imunidade. **Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o artigo 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do artigo 195,** sob pena de negar seja a imunidade discutida uma “limitação ao poder de tributar”.

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar.

Dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante

---

<sup>274</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *Entidades de assistência social, sem fins lucrativos, e a imunidade tributária das contribuições sociais à luz da Constituição Federal (§ 7º do art. 195) – Necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II) – E a inconstitucionalidade do projeto de lei – PL Nº 3.021 (Parecer)*. Revista Jurídica Tributária, São Paulo, n. 2, jul./set. 2008.

<sup>275</sup> BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm). Acesso em 12 jan. 2018.

da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal.<sup>276</sup> (grifo nosso)

Com efeito, nas ADIns também prevaleceu a tese de que as instituições de educação estão compreendidas como “entidades beneficentes de assistência social”, para efeito de enquadramento no § 7º do art. 195 da Carta Magna. Desse modo, se determinadas “ICTs & I/redes temáticas privadas”<sup>277</sup> podem ser consideradas instituições educacionais, então não há motivo para excluí-las da imunidade das contribuições para a seguridade social, ainda mais partindo da premissa de que há grande probabilidade de a ADIN nº 4891, em trâmite no STF, reconhecer parcialmente a inconstitucionalidade material e formal da Lei nº 12.101/2009<sup>278</sup>, principalmente na parte que condiciona a imunidade à obrigação do contribuinte oferecer bolsas de estudo, conforme será visto adiante.

Desse modo, a fim de evitar repetição, utiliza-se como exemplo as três hipóteses trabalhadas no tópico anterior para demonstrar as situações concretas em que há presença do serviço de educação prestado por “ICTs & I/redes temáticas privadas”: a) instituição que presta serviço de pesquisa científico-tecnológica e inovação; b) fundações de apoio reguladas pela Lei nº 8.958/94<sup>279</sup>; e c) instituições prestadoras de serviços preponderantemente não educacionais, mas que revertem a receita integralmente para a atividade de educação.

Quanto ao segundo ponto sugerido para estudo, retomando o julgamento das ADIns, destaca-se que prevaleceu a tese de que as entidades continuam sendo “beneficentes”, ainda que cobrem pelos serviços prestados. Isso porque o § 7º do art. 195 da Constituição não restringe a imunidade apenas às instituições que prestam serviços gratuitos, ou seja, às entidades filantrópicas.

O ministro Joaquim Barbosa, relator na ADIn nº 2028, em que se discutiu a inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/91<sup>280</sup> e outras normas, em seu voto, faz a diferenciação entre entidade **beneficente** e **filantrópica** para externar o

---

<sup>276</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário nº 566.622/RS*, Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23301850/recurso-extraordinario-re-566622-rs-stf>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

<sup>277</sup> Conforme demonstrado no tópico anterior, há três situações em que as ICTs & I/redes temáticas privadas podem ser consideradas instituições de educação.

<sup>278</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>279</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>280</sup> BRASIL. Op. cit.

entendimento de que a pessoa jurídica continua sendo beneficente, ainda que cobre pelos serviços prestados, conforme segue abaixo:

Assim, observo que nenhum dos artigos citados (art. 150, VI, c, 195, § 7º e 206) condicionam o reconhecimento da imunidade à exclusividade da prestação de serviços ou benefícios gratuitos, pois os conceitos de beneficência e ação de assistência social não se confundem no plano constitucional. **A circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente**. É evidente que a circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente, como, aliás, já decidiu esta Corte em diversas oportunidades (cf., v.g., o RE 116.118, rel. min. Sydney Sanches, Segunda Turma, DJ de 16.03.1990; o RE 108.796, rel. min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ de 12.09.1986; o RE 89.012, rel. min. Moreira Alves, Segunda Turma, RTJ 87/684).

**Já definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços afeta o reconhecimento da própria salvaguarda constitucional**, ao separar as entidades imunes daquelas que podem ser tributadas. Para tanto, a Constituição prevê a utilização de lei complementar (art. 146, II), cujo processo legislativo, por ser mais rigoroso, melhora a margem de reflexão que os representantes dos cidadãos exercerão sobre a matéria.

Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto em sua redação original, como na redação dada pela Lei 9.429/1996, o art. 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún., do Decreto 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993. Em relação ao RE 566.622, dou-lhe provimento.<sup>281</sup> (grifo nosso)

Portanto, se o § 7º do art. 195 da Constituição Federal faz menção a “entidades beneficentes de assistência social” e o STF, nas ADIns citadas, concluiu que as pessoas jurídicas não perdem a qualidade de “beneficentes” ainda que cobrem pelos serviços, há mais um motivo para considerar imunes as “ICTs & I/redes temáticas privadas” imunes, visto que são instituições sem fins lucrativos, desde que se enquadrem em uma das três situações já estudadas e atendam ao disposto no art. 14 da Lei nº 5.172/66<sup>282</sup> e na Lei nº 8.212/91.

Partindo para o terceiro passo da análise, em direção à exigência de bolsas de estudo, prevista no artigo 13 da Lei nº 12.101/2009<sup>283</sup>, e seguindo a *ratio decidendi* da ADIn nº 2028 (posteriormente será analisada essa questão com mais detalhes), verifica-se que essa condição para o gozo da imunidade está igualmente maculada

<sup>281</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADIn nº 2028*. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. DJ: 05/05/2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>282</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 20 set. 2017.

<sup>283</sup> BRASIL. Op. cit.

pela inconstitucionalidade material e formal, visto que configura restrição que somente poderia ser implementada por meio de lei complementar. Isso porque, segundo o STF, a lei ordinária não pode definir o modo beneficente de atuação da entidade de assistência social prevista pelo art. 195, § 7º da Constituição e nem mesmo criar contrapartidas.

Nesse ponto, considerando que a lei ordinária não está autorizada pela Constituição a estabelecer contrapartidas, uma vez declarado inconstitucional o art. 13 da Lei nº 12.101/2009<sup>284</sup>, na ADIn nº 4891, a partir do entendimento assentado na ADIn nº 2028, as “ICTs & I/redes temáticas privadas” passariam a preencher mais um requisito para a concessão da imunidade do art. 195, § 7º da Constituição.

Por outro lado, sempre tendo em mente, conforme já citado, para Schoueri a imunidade é uma exceção à regra de que os gastos públicos devem ser suportados por toda a coletividade, é razoável que as instituições imunes sejam submetidas à restrição desse direito em face da contraposição do princípio da solidariedade.<sup>285</sup>

Nesse contexto, o Poder Público precisa controlar de maneira adequada, tanto formal quanto materialmente, as instituições prestadoras de serviços de educação, assistência social e saúde, mas sem que sejam aniquilados esses direitos sociais e, principalmente, o próprio direito fundamental à imunidade tributária. Por isso, ao mesmo tempo, exige-se firmeza do Estado na fixação em lei complementar de severas exigências para a concessão e a manutenção da imunidade para entidades de fachada, cujo objetivo principal seja o enriquecimento de seus investidores, a sonegação fiscal e exclusivamente a promoção de interesses individuais e egoísticos.

Dada a temática em exame, os direitos fundamentais são protagonistas nessa discussão do controle das atividades imunes. Por isso é tão importante a análise dos limites materiais da lei complementar que estabelecerá os critérios para a fruição das imunidades tributárias e das contribuições sociais por parte das “ICTs & I/redes temáticas privadas”.

O tema sempre atual em relação às imunidades tributárias e central no Direito Constitucional e Tributário é a identificação da medida precisa em que o legislador está autorizado pela Constituição a restringir os direitos fundamentais.

---

<sup>284</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>285</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 375.

Em sua obra *Teoria dos direitos fundamentais*, Robert Alexy ensina que “até mesmo os direitos fundamentais podem ser restringidos e que essa restrição pode ser diretamente constitucional ou indiretamente constitucional”<sup>286</sup>, sendo fácil perceber que aquelas restrições são as previstas na Constituição e estas provenientes de normas infraconstitucionais e autorizadas também pela Carta Magna.

Partindo dessa explicação, a partir de agora, propõe-se o estudo apenas da restrição da imunidade “indiretamente constitucional”, visto que é esta que terá utilidade para o presente trabalho, já que o § 7º do art. 195 do Texto Constitucional prevê que uma vez “atendidas as exigências previstas na lei são ‘imunes’ de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social”. Nesse caso, está claro que a Constituição transferiu para o legislador ordinário a tarefa de restringir, por meio da lei, o direito fundamental à imunidade tributária.<sup>287</sup>

Para efeitos didáticos, compreende-se por “restrição” qualquer disposição presente na lei que prejudique ou diminua o conteúdo do direito à imunidade das contribuições sociais, e inclusive que crie obrigações e qualquer embaraço para o seu gozo.

Segundo Alexy, existem duas teorias à disposição para estudar a restrição dos direitos fundamentais. A primeira é a “teoria interna”, em que o processo de definição dos limites de cada direito é algo interno ao próprio direito. Para essa teoria os direitos fundamentais são regra e não princípios, e por isso não estão sujeitos a sopesamento, mas apenas à limitação por meio de uma regra fundamentada na Constituição. Ou seja, aqui prevalece a ideia de limitação e não restrição dos direitos fundamentais<sup>288</sup>.

Jorge Reis Novais afirma que a teoria interna não é adequada para o estudo dos critérios da restrição dos direitos fundamentais, porque não permite controle eficiente do Poder Público, que pode argumentar, sem maiores critérios, existência de alguma regra fundamentada na Constituição para instituir uma restrição a esses direitos.<sup>289</sup>

---

<sup>286</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 286.

<sup>287</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 127. (Nessa obra, Silva afirma que a teoria da restrição dos direitos fundamentais, a partir da perspectiva da teoria interna e externa, foi objeto de debates mais profundos em Portugal com José Carlos Vieira de Andrade e Jorge Reis Novais, e no Brasil com Gilmar Mendes, em sua obra *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*).

<sup>288</sup> ALEXY, op. cit., p. 277.

<sup>289</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. p. 319.

Já a segunda é a “teoria externa”, em que o direito fundamental e as restrições estão separados, visto que primeiro há um direito *prima facie*, a imunidade tributária, e depois a garantia de um “direito efetivo”, que é resultado da aplicação da restrição externa.<sup>290</sup> Portanto, o direito à imunidade, embora seja fundamental, não é irrestrito e nem um super direito, por conta da colisão com outros princípios, principalmente o da solidariedade, previsto no art. 3º da Carta Política. Por isso, após a incidência da lei esse direito fundamental antes chamado de direito *prima facie* é restringido e harmonizado segundo os contornos operados pela restrição legal, mas, evidentemente, desde que essa lei restritiva possua fundamento em outros direitos também previstos na Constituição. Logo, a restrição tem por objeto uma posição *prima facie*<sup>291</sup> do direito fundamental à imunidade.

Na ADIn nº 2028, em seu voto, o ministro Joaquim Barbosa confirma a medida liminar, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, da Lei nº 9.732/1998 na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, bem como os arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732/1998, e declarar inconstitucionais o *art. 55, II da Lei 8.212/1991* e IV, da Lei nº 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún. do Decreto nº 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto nº 752/1993.<sup>292</sup>

No entanto, o ministro Teori Zavascki diverge, considerou inconstitucionais apenas os §§ 3º, 4º e 5º da Lei nº 8.212/91 e o Decreto nº 752/93 (arts. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). Note-se que Teori não considera inconstitucionais os incisos II e III da Lei nº 8.212/91, pois, segundo seu entendimento, aspectos meramente procedimentais referentes a **certificação, fiscalização e controle administrativo** continuam passíveis de definição em lei ordinária e a lei complementar é forma

---

<sup>290</sup> ALEXY, op. cit., p. 243.

<sup>291</sup> Ibid., p. 281.

<sup>292</sup> Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5).

somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Em resumo, no julgamento da ADIn nº 2028 restou decidido que, em razão de o art. 195, § 7º não prever o conceito de “entidade beneficente de assistência social”, a legislação infraconstitucional está autorizada a definir os requisitos para o gozo da imunidade das contribuições para a seguridade social. A Corte Suprema definiu também que, segundo o art. 146, II da Constituição, apenas a lei complementar poderá dispor a respeito de quais condições e contrapartidas podem ser exigidas para o reconhecimento como “entidade beneficente de assistência social” e que cabe à lei ordinária prever apenas aspectos procedimentais, como os relativos à certificação, fiscalização e controle administrativo.

Por isso, segundo o voto do ministro Teori Zavascki, foi afastada a regra que: a) compreendia por assistência social beneficente a prestação gratuita de serviços; b) autorizava o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS a cancelar a imunidade se verificado o descumprimento do art. 55, da Lei nº 8.212/91<sup>293</sup> e da regra que obrigava as entidades de saúde a prestarem pelo menos 60% de serviços ao SUS, dentre outras questões. Em outras palavras, o STF compreendeu que todos os demais dispositivos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 são normas de certificação, fiscalização e controle administrativo, portanto passíveis de regulação por lei ordinária.

É evidente que essa decisão comporta críticas, visto que aparentemente há outros dispositivos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 material e formalmente inconstitucionais. Cita-se, por exemplo, o inciso II deste artigo, que exigia o registro e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CNAS, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social e renovados a cada 3 anos. Ora, nesse caso, é óbvio que se está transferindo a restrição da imunidade para que o CNAS imponha, inclusive em decreto, exigências inconstitucionais.

O mesmo se diga do inciso IV da Lei nº 8.212/91, que vedava a remuneração e vantagens por parte dos diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, pois, como já decidido em outros julgados, a previsão de remuneração é adequada, devido ao fato de que a legislação civil não admite o locupletamento da instituição sem

---

<sup>293</sup> BRASIL. Op. cit.

causa, ainda mais na hipótese em que a remuneração ocorra dentro dos parâmetros de mercado, conforme inclusive prevê o art. 29, I da Lei nº 12.101/2009<sup>294</sup>.

Não deve ser ignorado que parece ser inconstitucional ainda o § 6º da Lei 8.212/91, por condicionar a imunidade à inexistência de débitos em relação às contribuições sociais, visto que tal dispositivo tem a finalidade de garantir a arrecadação e não se mostra necessária e nem adequada para atingir os fins constitucionais da imunidade e muito menos dos direitos sociais, na prática se aproximando mais de sanção política.

Isso tudo serve para demonstrar o quanto é árdua a tarefa de definir quais dispositivos restringem o direito fundamental à imunidade tributária além da fronteira autorizada pela Constituição e quais se prestam a apenas regular ou conformar adequadamente esse direito. Diante desse cenário, demarcar esse contorno é o ponto mais complexo do tema da restrição dos direitos fundamentais.

Abordando esse assunto, Jorge Reis Novais concorda que há espécies normativas que não têm o objetivo de restringir os direitos fundamentais, mas sim de apenas possibilitar o seu exercício, concretizá-lo ou criar condições para tal.<sup>295</sup> Cita-se como exemplo desse tipo de norma o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que apregoa que a imunidade das contribuições para a seguridade social será requerida ao Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, que terá o prazo de 30 dias para despachar o pedido.

Já Virgílio Afonso da Silva comenta que não parece possível que as intervenções na forma de exercício de um direito fundamental não possam implicar grandes restrições a esse exercício, uma vez que regular o exercício de um direito implica excluir desse direito aquilo que a regulação deixa de fora.<sup>296</sup>

De qualquer sorte, quando qualquer legislação *lato sensu* dispõe sobre regras afetas à imunidade tributária, é indispensável que venham acompanhadas de uma substancial argumentação jurídica que demonstre não estar ocorrendo restrição inconstitucional, sob a justificativa de que se trata de mera regulação disfarçada, visto que tanto o Executivo como o Legislativo encontram limite na Carta Magna.

---

<sup>294</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>295</sup> NOVAIS, op. cit., p. 179.

<sup>296</sup> SILVA, op. cit., p. 100.

Segundo Alexy, o legislador não tem carta branca para dispor a respeito dos limites materiais para o exercício do direito às imunidades, conforme se verifica abaixo:

O principal problema das reservas é a sua delimitação. Nesse ponto é necessário distinguir entre os aspectos formal e material. O aspecto formal diz respeito sobretudo à competência para impor restrições, ao seu procedimento e à sua forma. Aqui, no entanto, interessa apenas o aspecto material, e apenas na medida em que diga respeito à competência atribuída ao legislador para impor restrições. **Essa competência não é limitada apenas pelas condições expressas nas reservas qualificadas e pela barreira do conteúdo essencial** – se se parte de uma garantia absoluta do conteúdo essencial –, **mas também pela máxima da proporcionalidade e, com isso, pelo dever de sopesamento**. A partir dessa associação entre competência e sopesamento evita-se, de um lado, que direitos fundamentais, ao menos na parte que esteja além da barreira do conteúdo essencial, fiquem à mercê do legislador e, nesse sentido, tenham seu conteúdo esvaziado.<sup>297</sup> (grifo nosso)

O que deve ficar claro é que a lei complementar e principalmente a lei ordinária, ou qualquer outro ato estatal, jamais devem atingir o **núcleo essencial dos direitos fundamentais**. Isso porque a doutrina entende que há um espaço delimitado em que é impenetrável qualquer tipo de regulação ou restrição, sob pena da destruição desses direitos. Mas se por um lado parece muito abstrato afirmar que as leis restritivas devam preservar o núcleo essencial do direito fundamental, por outro a dogmática jurídica fornece os parâmetros para sua delimitação, por meio da aplicação da “regra da proporcionalidade”.

Assim, em se tratando de restrição dos direitos fundamentais realizada pelo legislador infraconstitucional, significa dizer que a relação entre o fim pretendido pela norma restritiva e o meio utilizado deve ser proporcional, racional, não excessiva e não arbitrária<sup>298</sup>.

A restrição será “adequada” quando a ação do Estado atingir o âmbito de proteção de um direito fundamental de maneira adequada para promover a realização do fim e do objetivo constitucionalmente desejados.<sup>299</sup> Aqui cita-se como exemplo o art. 14 da Lei nº 5.172/66<sup>300</sup>, que regula a imunidade aos impostos, quando condiciona

---

<sup>297</sup> ALEXY, op. cit., p. 292.

<sup>298</sup> STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 149.

<sup>299</sup> SILVA, op. cit., p. 149.

<sup>300</sup> BRASIL, Op. cit.

a imunidade à não distribuição de qualquer parcela do patrimônio e das rendas da instituição imune, a qualquer título.

Nesse aspecto, por outro lado, se o fim desejado pela lei for aumentar a arrecadação, evidentemente que não encontra respaldo na Constituição, e assim essa norma deve ser afastada do mundo jurídico, por ser materialmente inconstitucional.

Já a “necessidade” tem o objetivo de impedir as normas restritivas dispensáveis e menos gravosas para o atingimento dos fins desejados pelo Texto Constitucional.<sup>301</sup> Um bom exemplo de norma dispensável é àquela que condiciona a imunidade a apresentação de certidão de regularidade fiscal, a exemplo do inciso III, art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Mas também não é porque a regra mostra-se dispensável que ela pode ser instituída por meio de lei ordinária.

A “proporcionalidade em sentido estrito”, por sua vez, estabelece a proporção e a importância do fim que se deseja atingir com a norma de restrição e a gravidade do sacrifício imposto por essa restrição.<sup>302</sup> Aqui o exemplo de norma desproporcional é àquela que exige percentagem de gratuidade que coloca em risco a sustentabilidade financeira da instituição, a exemplo do art. 13, inciso III, da Lei nº 12.101/2009 que condiciona a imunidade a oferta 1 de bolsas de estudo para cada aluno pagante.

Nesse sentido, Wilson Antônio Steinmetz lembra que todo direito fundamental é dotado de um “núcleo duro” resistente, mínimo, invariável, determinável em abstrato, de uma vez por todas, que não pode ser afetado ou violado por uma decisão normativa, legislativa ou judicial, mesmo que essa medida seja adequada, necessária e proporcional.<sup>303</sup> Nesse sentido, o núcleo essencial de um direito fundamental é encontrado após aplicada a regra da proporcionalidade.

Em outras palavras, diante do exposto, uma determinada restrição atinge o núcleo essencial de um direito fundamental quando é inadequada, desnecessária e desproporcional em sentido estrito.<sup>304</sup>

Critica-se o STF em virtude de que, no julgamento da ADI 2028, seus ministros não ingressaram tecnicamente na discussão desses argumentos jurídicos, ou seja, se determinada norma viola ou não a regra da proporcionalidade para efeitos de verificar se a lei ordinária violou o núcleo essencial do direito fundamental, o que mostra que

---

<sup>301</sup> NOVAIS, op. cit., p. 737.

<sup>302</sup> Ibid., p. 752.

<sup>303</sup> STEINMETZ, op. cit., p. 162.

<sup>304</sup> ALEXY, op. cit., p. 131.

nem sempre os ministros decidem segundo o Direito, mas sim muito segundo suas interpretações subjetivas.

#### **4.5. Proposta de emenda constitucional em benefício das ICTs & I**

Conforme visto, ainda há grande divergência na jurisprudência quanto à possibilidade de estender a imunidade tributária em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, tendo, por vezes, o Poder Judiciário considerado imunes essas instituições e em outros casos não. Portanto, essa indefinição tem causado grande insegurança jurídica, tanto para o Poder Público como também para as instituições, principalmente no que diz respeito a precificação e cálculo das despesas indiretas de cada projeto, que devem levar em conta a carga tributária previsível.

Assim, compreendendo a importância de trazer definitivamente a segurança jurídica desejada para o fomento da ciência e da tecnologia, propõe-se a elaboração de uma emenda constitucional que passe a reconhecer explicitamente a imunidade aos impostos em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, justamente aproveitando o momento favorável em que o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 85/2015<sup>305</sup>, bem como, recentemente, a Lei nº 13.243/2016<sup>306</sup>, denominada “Marco da Ciência, Tecnologia e Inovação”, e ainda que o Poder Executivo editou o Decreto nº 9.283/2018<sup>307</sup>, isso demonstra que a tecnologia é um assunto que está na pauta do governo federal.

É sabido que a inserção de uma regra de imunidade na Constituição Federal depende de um ou mais fundamentos jurídicos relevantes e que estejam vinculados a outros artigos também do Texto Constitucional direcionados para a proteção de certos valores constitucionais, mas também não se pode negar que a aprovação de uma emenda constitucional necessita de movimentação política dos atores interessados, visando convencer os parlamentares e o Executivo. Cita-se, por exemplo, a imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, que foi inserida na alínea “e” do art.

---

<sup>305</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>306</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>307</sup> BRASIL. Governo Federal. *Decreto nº 9.283/2018*. Regulamenta a Lei nº 13.243/2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2018.

150, VI da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 75/2013<sup>308</sup>, cujo Projeto de Emenda Constitucional foi apresentado pelo deputado Otavio Leite, do Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB. Esse projeto teve como justificativa o combate à pirataria, o revigoração do mercado fonográfico brasileiro e a difusão da cultura musical.

Desse modo, a proposta de emenda constitucional aqui apresentada poderia acrescentar no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal a imunidade das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, ao lado da imunidade destinada às instituições de educação e assistência social, sob o argumento de que objetiva proteger o direito fundamental ao desenvolvimento nacional, além de pesquisa científica, tecnológica e de inovação.

Assim, a proposta de imunidade pode ser mais abrangente, a fim de que englobe todas as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, desde que prestem serviço de tecnologia, atendam o art. 14 da Lei nº 5.172/66 e eventualmente comprovem a inscrição de projetos no CNPq, EMBRAPA, ou FINEP, ou então ser mais restrita de modo que se destine apenas para as três modalidades de configuração corporativa que mais se aproximam do conceito de educação, como já discutido no tópico anterior, ou seja, a) instituição que presta serviço de pesquisa e desenvolvimento; b) fundações de apoio reguladas pela Lei nº 8.958/94; e c) instituição prestadora de serviços preponderantemente não educacionais, mas que reverte a receita integralmente para a atividade de educação.

Certamente que ao fortalecer as instituições de ciência e tecnologia se estará contribuindo para a inserção do país entre as nações tecnologicamente mais avançadas e que está em sintonia com a transformação do Estado 4.0. A concessão da imunidade em exame encontra fundamento no inciso II do art. 3º da Constituição Federal, o qual prevê que o desenvolvimento nacional constitui objetivo da República Federativa do Brasil, e principalmente no art. 218, também da Constituição, que impõe ao Estado o dever de promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa,

---

<sup>308</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional nº 75 de 15 de outubro de 2013*. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contêm. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm)>. Acesso em 10 jan. 2018.

a capacitação científica e tecnológica e a inovação, além de apregoar que a pesquisa científica básica e tecnológica receberão tratamento prioritário do Estado.

Por outro lado, é verdade que a Lei nº 9.532/97 prevê expressamente a isenção do IR e CSLL as “ICTs & I/redes temáticas privadas, ainda que de maneira restritiva e com os problemas que serão discutidos no capítulo quinto. E que num primeiro momento, aparentemente, esse benefício seja de fácil gozo, uma vez que é autodeclaratório, perante a Receita Federal do Brasil, na realidade na maioria das vezes a isenção não é reconhecida pelo Fazenda Pública, conforme o case do Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, Ciência, Tecnologia e Inovação – CGEE, que teve o pedido de imunidade e isenção indeferido pelo STJ, conforme será visto mais adiante.

Também não pode ser ignorado que a Lei nº 11.196/2005<sup>309</sup>, após a alteração promovida pela Lei nº 12.546/2011<sup>310</sup>, autorizou as entidades sem fins lucrativos a deduzirem da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) os dispêndios efetuados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica no período de apuração, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ. Entretanto, a lei também condicionou o incentivo à aprovação de projeto pelo comitê permanente de acompanhamento de ações de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica, constituído por representantes do Ministério da Ciência e Tecnologia, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e do Ministério da Educação (Comissão Tripartite), na forma do regulamento. Caso aprovada a emenda constitucional, a imunidade tributária passaria a ser disciplinada a partir da legislação infraconstitucional, já aplicada às demais instituições elencadas no art. 150, VI, “c” da Carta Política, isto é, art. 14 da Lei nº 5.172/66, art. 12 da Lei nº 9532/97, ainda que com pequenas adaptações, dadas as peculiaridades dessas atividades.

Outro argumento, não menos importante, aborda o fato de que apesar de o art. 12 da Lei nº 9.532/1997<sup>311</sup> conceder isenção do IR e da CSLL em relação às receitas provenientes de estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos, bem como para o desenvolvimento, disponibilização e implementação de

---

<sup>309</sup> BRASIL, Op. cit.

<sup>310</sup>BRASIL. *Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)>. Acesso em 25 de jan. 2018.

<sup>311</sup> BRASIL. Op. cit.

tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte, verifica-se que esse incentivo fiscal não abrange todas as receitas provenientes da prestação de serviços das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, mas exclusivamente as aqui mencionadas.

Se aprovada essa proposta de emenda constitucional e as “ICTs & I/redes temáticas privadas” se tornarem imunes aos impostos, por certo se eliminará a burocratização enfrentada hoje por essas instituições com a obtenção das isenções, o Estado brasileiro estará fomentando adequadamente essas pessoas jurídicas e cumprindo os mandamentos constitucionais, além dos princípios elencados na Lei nº 10.973/2004<sup>312</sup>.

## **5. ENTRAVES AO FOMENTO TRIBUTÁRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO**

### **5.1. Incidência tributária, isenção tributária, imunidade tributária e alíquota zero**

Embora essa pesquisa tenha por objetivo principal estudar o instituto da imunidade, neste capítulo o propósito agora é discutir as barreiras para o gozo dos benefícios fiscais por parte das “ICTs & I/redes temáticas privadas” e analisar em que medida o fomento tributário, em benefício delas, pode ser ampliado, segundo a Constituição Federal.

O primeiro obstáculo imposto a essas pessoas jurídicas está na falta de compreensão a respeito da delimitação do regime jurídico tributário, aplicado às “ICTs & I/redes temáticas privadas”. Bem como, na ausência de entendimento uniforme dos institutos da isenção, não incidência e imunidade, por parte dos servidores Fisco federal, estadual e municipal, dos contadores e inclusive de parcela de advogados funcionários ou contratados pelas associações e fundações de tecnologia. Por isso, agora a proposta é trazer rapidamente a distinção para demonstrar que cada um deles institutos possui um regramento jurídico próprio e desdobramentos específicos.

A imunidade já foi tratada anteriormente e por isso basta dizer que se trata de regra de incompetência tributária, sempre prevista no Texto Constitucional. Mas antes de ingressar nas peculiaridades de cada um dos institutos propostos, é interessante observar que Betina Treiger Grupenmacher diferencia o conceito de “incentivo” e

---

<sup>312</sup> BRASIL. Op. cit.

“benefício tributário” que leva em conta a existência ou não da contrapartida de um beneficiário, nos seguintes termos:

Pensamos que se inserem na categoria de incentivos, as exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquota, que, buscando estimular determinadas atividades ou indivíduos, usualmente estão atreladas a uma contrapartida [...]. Quanto aos benefícios fiscais, sua concessão independe de uma contraprestação do beneficiado. São permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósitos extrafiscais, preponderantemente.<sup>313</sup>

Antes de tratar a respeito de isenção e não incidência, cabe definir o conceito de incidência tributária. Para isso, são úteis as palavras de Luciano Amaro: “há incidência de um tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo”.<sup>314</sup>

Com a intenção de garantir maior rigor científico à pesquisa, é salutar ainda citar o entendimento de Paulo de Barros Carvalho a respeito do conceito de incidência tributária:

O fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de necessidade deontológica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Este segundo enunciado, como sequência lógica, e não cronológica, há de manter-se, também, em rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da consequência da norma geral e abstrata. Em um, na norma geral e abstrata, temos enunciado conotativo; em outro, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo. Ambos com a prescritividade inerente à linguagem competente.<sup>315</sup>

Ainda seguindo as orientações de Carvalho em seu livro *Direito tributário: linguagem e método*, verifica-se que na regra matriz de incidência estão abstratamente previstas as informações sobre o tributo, como por exemplo, o critério

---

<sup>313</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais*. In: GRUPENMACHER, Betina T. et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 16-17.

<sup>314</sup> AMARO, op. cit., p. 305.

<sup>315</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da incidência da norma jurídica: -crítica ao realismo linguístico*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 141-142.

material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal, ou seja, todo o esquema lógico da norma jurídica.

Para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (...), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo. A conjunção desses dados referenciais oferece-nos a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa.<sup>316</sup>

Já a isenção é resultado da dispensa do pagamento de um tributo devido e é concedida por lei, podendo abranger impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, a isenção é um favor fiscal: “A isenção tributária consiste num favor fiscal concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento”.<sup>317</sup>

Mas se por um lado, parte da doutrina defende que a isenção é um favor fiscal, também é verdade que a Constituição Federal, em seu art. 218, impõe ao Poder Público a obrigação de promover o incentivo ao desenvolvimento científico, tecnológico e inovação. Logo, nesse caso há um forte fundamento jurídico para instituição de regras de isenção em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, portanto, a isenção aqui não configura mero favor, mais sim uma determinação de fomento tributário para induzir o comportamento da ordem econômica.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, traz uma explicação convincente sobre a isenção:

A norma de isenção é regra de estrutura, pois interfere diretamente na seara da regra-matriz de incidência tributária, atacando um ou mais de seus critérios e mutilando-os parcialmente. Retira, portanto, um pedaço do campo de abrangência do critério antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência tributária.<sup>318</sup>

---

<sup>316</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 533.

<sup>317</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 180-181.

<sup>318</sup> CARVALHO, op. cit., p. 593.

Seguindo as orientações do mestre, a isenção exclui um dos critérios da regramatriz de incidência tributária e evita que o sujeito passivo seja compelido a efetuar o recolhimento do tributo.

Amaro auxilia definitivamente a compreender o benefício da isenção e que ela ocorre a partir da lei:

O que há aqui é uma técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência. Suponhamos que o legislador possa, num universo de cem espécies, tributar noventa (porque as outras dez são imunes e, portanto, ficaram fora do campo onde a competência tributária pode ser exercida). Se o legislador ordinário não tributar essas noventa espécies, total ou parcialmente, teremos a situação da não incidência pura e simples. Mas pode ocorrer que o legislador, pretendendo tributar parte das noventa espécies, decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira gravar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, em regra, a tributação do universo, e por exceção, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão não tributáveis. Essas espécies excepcionadas dizem-se isentas.<sup>319</sup>

Dessa maneira, é possível concluir que de fato a isenção é uma dispensa do crédito tributário por uma liberalidade do ente tributante. Logo, a compreensão que parece ser mais adequada é a de que sequer ocorre a incidência tributária. Ademais, a lei que isenta pode trazer a exigência de cumprimento de determinadas condições aos contribuintes, igualmente como ocorre em relação à imunidade.

A diferença é que na imunidade somente a lei complementar pode fixar os critérios para o seu gozo, conforme será analisado no tópico em que se discute os limites da lei para restringir a imunidade, salvo se a regra for de constituição e funcionamento, segundo o STF. Enquanto na isenção essas condições podem estar previstas, em regra, na lei ordinária, podendo também estar na lei complementar.

Por sua vez, a não incidência resulta na não tributação quando não há enquadramento do fato a nenhuma norma tributária. José Souto Maior Borges explica que “ocorre a não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária”.<sup>320</sup>

No que diz respeito à alíquota zero, esta equipara-se à estrutura normativa da isenção tributária, e inclusive pode-se afirmar que é uma espécie de isenção, principalmente porque, segundo as explicações de Carvalho, nos casos de alíquota

---

<sup>319</sup> AMARO, op. cit., p. 305.

<sup>320</sup> BORGES, op. cit. p. 183.

zero ocorre também a exclusão de um dos critérios da regra-matriz de incidência, ou seja, do critério quantitativo, mais especificamente da alíquota de determinado tributo.

Portanto, quando determinada norma zera a alíquota de certo tributo, isso significa que, apesar do fato ser relevante para o direito tributário, visto que foi eleito como suscetível fazer surgir o nascimento da obrigação tributária, na hipótese específica, por opção do Poder Público não haverá o pagamento do tributo, e por isso é semelhante ao instituto da isenção.

Souto Maior Borges, quando comenta a respeito da alíquota zero para o IPI, afirma:

Na alíquota-zero, tampouco incide o IPI. Como poderia incidir sem implicar a obrigação e mesmo o pagamento? Dizer-se que a quantificação matemática é “frustrada”, porque há a incidência nesse caso, é incorrer em equívoco que a metáfora mal afortunada recobre (“frustração da quantificação matemática”). Em síntese: não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota-zero. Esse é um ponto comum que as reúne sob o mesmo regime jurídico exonerativo dentro do campo dos produtos industrializados.<sup>321</sup>

É evidente que toda obrigação pressupõe alguma prestação, credor e devedor. A norma tributária, através de sua hipótese de incidência, tem como escopo a instauração da obrigação tributária. Vale dizer, incidindo a norma, nasce a obrigação. Nos casos em que a alíquota seja zero não existe tributo a pagar e não há que se falar em obrigação, já que ela não tem objeto. Em outras palavras, não surge obrigação de pagar tributo. Por isso se diz que a norma tributária não incide, já que seu efeito prático não é alcançado, qual seja, o surgimento da obrigação tributária.

Carvalho aponta nesse caminho, quando diz que “a alíquota zero também se assemelha à isenção, pois nas duas figuras a hipótese de incidência da norma tributária é mutilada, para não surgir a obrigação tributária”.<sup>322</sup>

De qualquer forma, o importante é que a alíquota zero assemelha-se à isenção e não possui a mesma natureza jurídica da imunidade; portanto, com ela não deve se confundir.

Conforme visto, cada instituto possui características próprias. Entretanto, apesar desses conceitos estarem bem delineados pela doutrina já há algum tempo, será visto adiante que não é raro as Fazendas Públicas ignorarem que o direito à

---

<sup>321</sup> Ibid., p. 354.

<sup>322</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 487-488.

imunidade tributária somente pode ser restringido por meio de lei complementar, sob o pretexto de que a Constituição Federal não exigiu expressamente “lei complementar” em seus artigos 150, VI, “c” e 195, § 7º.

Agrava-se ainda a situação quando se observa que o legislador constituinte errou ao fazer constar, no art. 195, § 7º do Texto Constitucional, que “são isentas de contribuição para a seguridade social” as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, quando deveria ter dito que “são imunes da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei complementar”.

A prova mais evidente disso é que já no art. 1º da Lei nº 12.101/2009, que por sua vez deveria, ao menos em tese, tratar da imunidade das contribuições sociais, está previsto textualmente o seguinte:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a **isenção de contribuições para a seguridade social** serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.(grifo)

Com efeito, as consequências de a União confundir propositalmente os conceitos de isenção e de imunidade tributária apresentam reflexos danosos para as instituições imunes aos impostos e contribuições sociais, pois, segundo Bernardo de Moraes<sup>323</sup>, a isenção é um mero “favor fiscal” que o sujeito ativo concede aos contribuintes quando abre mão de sua competência tributária prevista na Constituição Federal, e que somente é cabível nas hipóteses em que não há imunidade tributária. Assim, seguindo essa linha doutrinária a isenção é “um favor”, é evidente que no caso o Poder Público concedente tem o direito subjetivo de impor as condições que melhor lhe convirem, inclusive impondo condições restritivas para a dispensa do tributo.

O problema é que as hipóteses em que a Constituição Federal prevê o direito à imunidade, diferentemente da isenção, não são um favor fiscal, mas sim um direito fundamental dos contribuintes de serem tributados apenas em situações excepcionais em que reste demonstrado o descumprimento de condições razoavelmente elencadas em lei complementar.

---

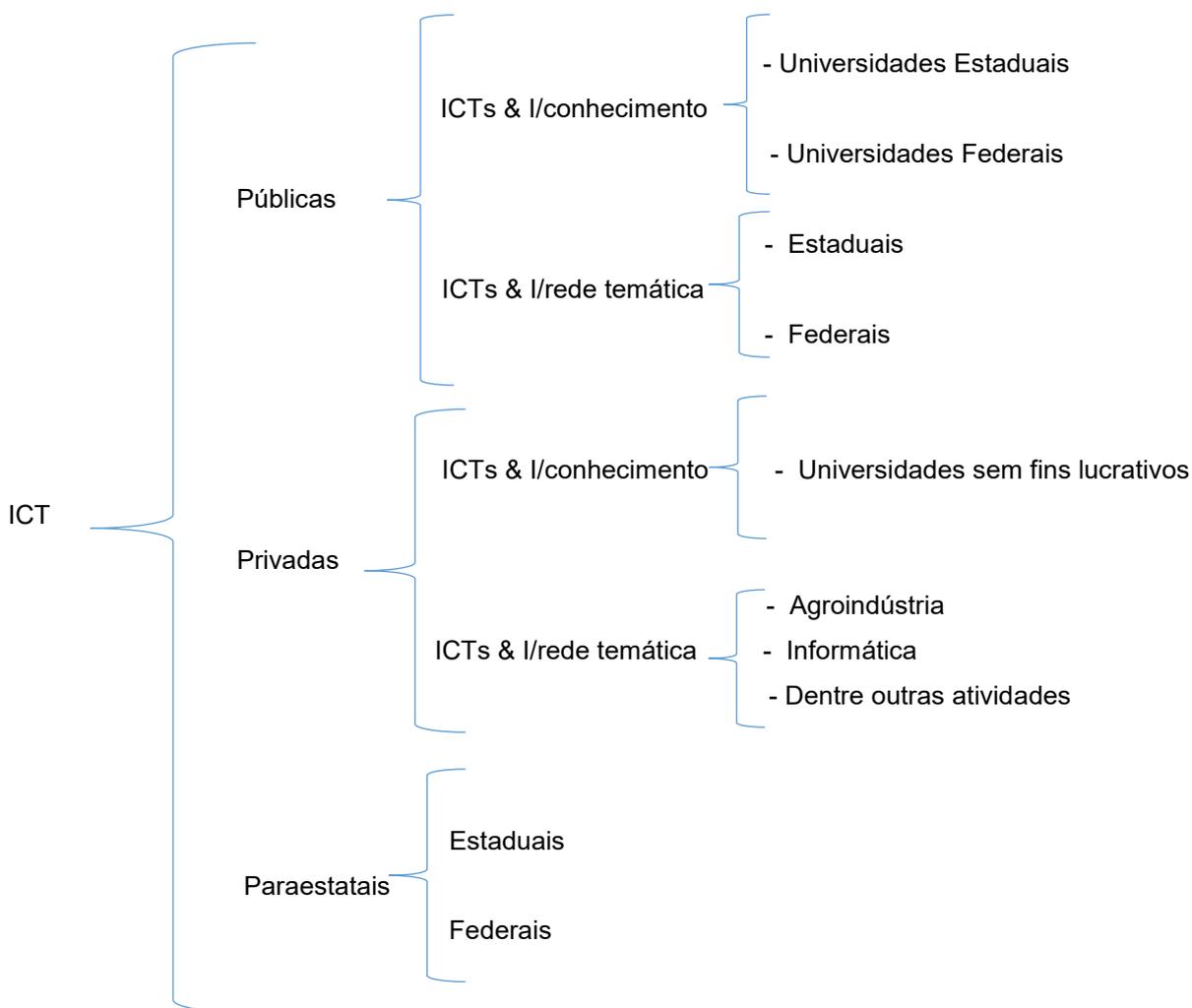
<sup>323</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Ob. cit.

## 5.2. Classificação das instituições de ciências, de tecnologias e de inovação

A fim de melhor sistematizar o estudo, é preciso segregar as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, em tipos diversos, segundo a natureza jurídica específica, visto que para cada uma delas aplica-se um regime tributário específico e essa compreensão ajuda definir melhor qual deles pode enquadrar-se como imune, isenta ou ocupar o polo passivo dos tributos.

Assim, a partir da Ilustração 2, denominada “Mapa do Sistema Brasileiro de Inovação – ANPEI”, retira-se que as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, podem ser:

a) “ICT/conhecimento”: são as universidades públicas e privadas; “ICT/redes temáticas públicas” e “privadas”: receberam essa denominação porque atuam em temáticas diversas, como por exemplo saúde, agropecuária, química, comunicação, tecnologia da informação, aeroespacial, defesa militar, etc.



Como já explicado se excluiu da análise deste estudo as “ICTs/conhecimento”, isto é, as universidades públicas estaduais e federais, como por exemplo a Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, a Universidade de São Paulo – USP e a Universidade Estadual de Campinas – Unicamp, visto que gozam de imunidade recíproca. Além disso, as “ICTs/redes temáticas públicas” também não serão objeto de estudo, uma vez que, em regra, têm igualmente direito à imunidade recíproca. Em *âmbito federal*, cita-se, por exemplo, a Fundação Oswaldo Cruz – FIOCRUZ, o Instituto de Pesquisas da Marinha – IpqM, o Instituto Tecnológico da Aeronáutica – ITA, o INCA – Instituto Nacional de Câncer e a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA, e em *nível estadual*, entre outras, o TECPAR – Instituto de Tecnologia do Paraná e o Instituto de Tecnologia de Pernambuco – ITEP/OS.

Agora ingressando no setor privado e especificamente para comentar a respeito das “ICTs/conhecimento privadas”, ou seja, as universidades sem fins lucrativos, tais instituições também não serão estudadas neste trabalho, em razão de que também são imunes a impostos e às contribuições sociais, devido à alínea “c” do art. 150, VI e do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, ainda que auferam receitas com a transferência de tecnologia, fruto da produção científica e tecnológica em conjunto com as empresas.

Embora as “ICTs/conhecimento privadas” sem fins lucrativos não sejam objeto do estudo, como já dito, um bom exemplo dessa categoria é a Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR, que mantém a “AGÊNCIA PUC” e um espaço físico denominado “PUCPR TECNOPARQUE”, exclusivo para a instalação de empresas de base tecnológica, em particular as suas unidades de pesquisa e desenvolvimento. Nesse espaço ocorre a transferência e o desenvolvimento de novas tecnologias, que beneficiam as empresas pela obtenção de inovações tecnológicas a menor custo, decorrentes de investimentos conjuntos, bem como beneficiam a PUCPR com a intensificação da sintonia social pela formação de profissionais mais capacitados e atualizados e pela produção de pesquisa alinhada às necessidades do desenvolvimento paranaense e nacional. Cita-se como exemplo o Convênio de

Cooperação Técnica e Científica nº 22.342, celebrado entre o Município de Curitiba e a PUCPR.<sup>324</sup>

Ainda no setor privado, faz-se referência às “ICTs/redes temáticas privadas”, que englobam as paraestatais e as associações sem fins lucrativos. Ainda que não se deseje aqui também estudar as paraestatais, cumpre mencionar aquelas constituídas na forma de pessoas jurídicas de direito privado como serviços sociais autônomos, a exemplo do sistema “S”, visto que concorrem com as “ICTs & I/redes temáticas privadas” constituídas na forma de associações e fundações.

Assim, em se tratando de “ICT & I/rede temática” constituída como serviço social autônomo, no âmbito tecnológico, o maior exemplo é o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, que atua em grande parte do território nacional, sendo que no Paraná possui em funcionamento os Institutos de Inovação em Eletroquímica e Engenharia de Estruturas e mais sete Institutos de Tecnologia nas áreas de Alimentos e Refrigeração, Celulose e Papel, Construção Civil, Madeira e Mobiliário, Metalmecânica, Meio Ambiente e Química e Informação e Comunicação.

O SENAI presta para o mercado os seguintes serviços com foco no desenvolvimento tecnológico das indústrias: i) consultoria, objetivando melhores processos e mais produtividade; ii) ensaios laboratoriais para realizar testes de desempenho e impacto ambiental do produto, equipamentos e serviços; e iii) pesquisa, desenvolvimento e inovação de novos produtos.

O Poder Judiciário, por meio do Tribunal Regional Federal da 5ª Região<sup>325</sup>, reconheceu ao SENAI o direito à imunidade dos impostos, por considerá-lo instituição de “ensino” e “assistência social”, sem fins lucrativos, não integrante da administração direta ou indireta, por se enquadrar no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal. É ainda importante mencionar que o STJ tem concedido a isenção das contribuições sociais em benefício do SENAI, com fundamento nos arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613/55.<sup>326</sup>

Desse modo, afastando do objeto de análise as “ICTs/conhecimento, as ICTs/redes temáticas” integrantes do setor público e as “ICTs/redes temáticas paraestatais”, o foco do estudo recai sobre as pessoas jurídicas de direito privado sem

---

<sup>324</sup> Pontifícia Universidade Católica PUCPR. Op. cit.

<sup>325</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal. *Apelação Cível 556.403-CE*. Disponível em: <[http://www.trf5.gov.br/archive/2013/05/00082267920114058100\\_20130509\\_5146881.pdf](http://www.trf5.gov.br/archive/2013/05/00082267920114058100_20130509_5146881.pdf)>. Acesso em: 12 jun. 2017.

<sup>326</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1430257/CE*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201400093148&dt\\_publicacao=25/02/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400093148&dt_publicacao=25/02/2014)>. Acesso em: 12 jun. 2017.

fins lucrativos, aqui denominadas de “ICTs & I/redes temáticas privadas”, isto é, as associações civis e as fundações privadas, qualificadas ou não como Organização Social ou Organização Social de Interesse Público e que tenham por finalidade as atividades de ciência, tecnologia e inovação.

### 5.3. Isenção aplicada às atividades das ICTs & I/redes temáticas privadas

Como dito anteriormente, o Poder Público não reconhece a imunidade tributária para as “ICTs & I/redes temáticas privadas” por compreender que elas não se enquadram nos conceitos de “educação” e “assistência social”, o que tem motivado essas instituições a recorrer ao Poder Judiciário ou a beneficiarem-se das isenções concedidas por cada ente tributante.

Todavia, será demonstrado que o Poder Público federal tem historicamente criado *diversas barreiras para o gozo satisfatório das isenções*, principalmente após a edição da Lei nº 13.204/2015<sup>327</sup>, que alterou a Lei nº 9.532/97<sup>328</sup>, evidenciando na prática que o Estado tem mascarado o fomento para os serviços de ciência e tecnologia no Brasil prestados por instituições sem fins lucrativos.

Assim, para desvendar o engodo tributário e o discurso falso de incentivo do Estado às “ICTs & I/redes temáticas privadas”, serão analisados os obstáculos propositais inseridos para o gozo das isenções previstas nas legislações federal e estadual e no âmbito municipal, fazendo-se evidentemente um recorte para abordar o caso específico do Estado do Paraná e do Município de Curitiba.

Em relação à isenção de tributos federais, o art. 15 da Lei Federal nº 9.532/97 dispensa as instituições de caráter científico do recolhimento do IR e da CSLL, nos seguintes termos:

Lei n.º 9.532/97:

Art. 15. Consideram-se isentas as **instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico** e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

---

<sup>327</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>328</sup> BRASIL. Op. cit.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14. (grifo)

Mas antes de comentar os problemas da redação do “caput” do artigo acima é preciso lembrar que o art. 44 do Código Civil Brasileiro prevê que as pessoas jurídicas de direito privado são as seguintes: associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada.

Desse modo, por exclusão, não se enquadram no “caput” do art. 15 da Lei nº 9.532/97 as sociedades, as empresas individuais de responsabilidade limitada, os partidos políticos e as organizações religiosas. Logo, é possível afirmar, sem erro, que no “caput” do artigo em comento estão previstas apenas as associações e as fundações.

É verdade que a redação do “caput” desse artigo foi muito mal redigida, pois, além de não definir o que seria “instituição”, ainda gerou dúvida sobre se as associações e fundações estariam englobadas dentro do conceito de instituição. Isso porque a primeira parte do “caput” dá a entender que são isentas somente as instituições que prestam determinadas modalidades de serviços, quais sejam, as instituições de caráter filantrópico, depois as instituições de caráter recreativo, as instituições de caráter cultural e, por fim, as instituições de caráter científico. Já na segunda parte do “caput” o artigo apregoa que as associações civis, de modo genérico, seriam isentas em relação aos serviços para os quais tiverem sido constituídas e desde que sejam sem fins lucrativos.

Ora, a partir da interpretação da segunda parte do “caput”, fica fácil concluir que qualquer atividade prestada por associações civis, sem fins lucrativos, será isenta do IR e da CSLL. Aqui a doutrina acrescenta que a isenção se aplica a associação que prestar qualquer serviço que tenha por objetivo auxiliar o Estado e atenda aos interesses da coletividade, como por exemplo: serviço de proteção do meio ambiente, promoção da ciência, tecnologia e inovação, serviço de metrologia, divulgação da cultura, valorização da ética, proteção do consumidor, dentre outros.

O problema está na primeira parte do “caput” do art. 15 da Lei nº 9.532/97, que autoriza a União a conceder a isenção apenas para “instituições”, leia-se, fundações que apresentem serviços em caráter filantrópico, fundações de caráter recreativo, fundações de caráter cultural e fundações de caráter científico. Uma vez

que as associações já foram tratadas na parte segunda do “caput”, logo não há lógica para que o legislador tenha se referido a elas também na primeira parte do “caput”.

Disso se conclui que a isenção do IR e da CSLL para as associações possui um sentido muito mais amplo, visto que se trata de benefício genérico que se estende a todas as associações, desde que sejam sem fins lucrativos e auxiliem o Estado. Entretanto, a mesma sorte não se aplica às fundações, pois, como visto, estas serão isentas se prestarem atividades recreativas, científicas e culturais, além de atividades filantrópicas.

Nesse ponto, duas questões chamam a atenção. A primeira é quanto à possibilidade de incluir as atividades de tecnologia e inovação no conceito de atividade científica, e a segunda sobre o conceito de instituição filantrópica.

Começando pela última, como já apontado neste trabalho, o ministro Joaquim Barbosa, relator na ADI nº 2028, diferenciou os conceitos de instituição **beneficente** e de instituição **filantrópica**, no sentido de que estas prestam serviços gratuitos e as beneficentes, serviços mediante pagamento total ou parcial. Note que, segundo o “caput” do artigo em comento, não há necessidade de as fundações prestadoras dos serviços de cultura, científico e recreativo serem necessariamente filantrópicas, já que na redação do “caput” as instituições filantrópicas estão separadas por uma vírgula das demais instituições.

Depois, em relação à possibilidade de inclusão das atividades de tecnologia e inovação no conceito de “atividade científica”, é preciso dizer que o art. 111 do Código Civil Brasileiro não autoriza tal conclusão, uma vez que ciência não é sinônimo de tecnologia e muito menos sinônimo de inovação.

Conforme explicou Marilda Corrêa Ciribelli, ciência é um sistema de proposições rigorosamente demonstradas, constantes, gerais, ligadas entre si por relações de subordinação relativas a seres, fatos e fenômenos da experiência<sup>329</sup>, enquanto que a tecnologia constitui apenas um conjunto de normas cuja finalidade é satisfazer as necessidades humanas.

Essas reflexões servem para demonstrar que ainda há espaço para aperfeiçoar o fomento do art. 15 da Lei nº 9.532/97, em favor das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, sendo que inclusive há justificativa constitucional para adequar a

---

<sup>329</sup> CIRIBELLI, Marilda Corrêa. Op. cit. p. 35.

redação dessa lei ao estágio em que se encontra o Estado do século XXI, diante dos efeitos da Quarta Revolução Industrial, conforme visto nos capítulos anteriores.

Basta lembrar que a Lei nº 9.532/97 foi aprovada numa época em que a *internet* ainda era embrionária e não se imaginava que a tecnologia fosse se tornar protagonista para a elevação do produto interno de qualquer nação. Entretanto, a isenção do IR e da CSLL atenderia satisfatoriamente os comandos constitucionais, caso não fosse endereçada para apenas as fundações que prestam serviços de ciência, mas também para as fundações de ciência, tecnologia e inovação e associações em geral, que apresentassem igual objetivo social.

Ainda o § 2º do art. 15 da Lei nº 9.532/97 também é um desfavor ao fomento na medida em que exclui da isenção do IR os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Ora, na ADI nº 1802<sup>330</sup> o STF suspendeu a redação do § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, que por sua vez possuía redação semelhante ao § 2º do art. 15 da mesma lei, por entender que o texto daquele parágrafo configura inconstitucionalidade formal e material contra a imunidade. Nessa toada, a Suprema Corte fixou entendimento de que descaracteriza a imunidade das instituições sem fins lucrativos a distribuição dos resultados como lucros aos seus associados, mas não há vedação para que as pessoas jurídicas apresentem resultados financeiros positivos e que os destine para as atividades essenciais.

Assim, realmente não há fundamento na Constituição Federal para que “ICTs & I/redes temáticas privadas”, que auxiliam o Estado com atividades de ciência sejam tributadas com IR sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Tal conclusão decorre principalmente do fato de que as aplicações financeiras não visam a distribuição de rendimentos entre terceiros, mas tão somente o exercício do direito dessas pessoas jurídicas de evitar que o dinheiro perca valor em razão da inflação, ainda mais quando restar provado que os rendimentos obtidos nas aplicações foram aplicados nos objetivos institucionais.

---

<sup>330</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *ADI nº 1802*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347276>>. Acesso em 20 jun. 2017

Em outras palavras o que se pretende dizer é que o Poder Público tem o dever constitucional de ampliar a isenção também para as aplicações financeiras, pois não há embasamento na Constituição para a tributação do IR nesse caso.

Outro problema é que o art. 15, § 3º da Lei nº 9.532/97 condicionou a isenção ao cumprimento do art. 12, § 2º, alíneas "a" até a alínea "e" e depois também ao atendimento do § 3º do mesmo artigo, cuja redação é a seguinte:

Lei nº 9.532/97:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e **desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999**, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

§ 3º **Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.**

§ 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:

- I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e
- II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho". (grifo nosso)

Logo, isso significa que as "ICTs & I/redes temáticas privadas" não estão autorizadas a remunerar dirigentes, salvo em contraprestação à gestão executiva, e ainda, conforme as demais condições impostas pelo artigo supra descrito, desde que inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal, além de outras exigências previstas em lei.

O maior problema é que a Lei nº 13.204/2015<sup>331</sup> alterou a alínea "a" do art. 15 da Lei nº 9.532/97 para condicionar a isenção do IR e CSLL ao cumprimento do art. 3º da Lei nº 9.790/99, que trata da regulação das OSCIPs e possui a seguinte redação:

Lei nº 9.790/99:

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos **que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.**

XIII - estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias **voltadas à mobilidade de pessoas**, por qualquer meio de transporte. (grifo nosso)

Desse modo, a redação dos incisos XII e XIII do art. 3º da Lei nº 9.790/99 confere margem de interpretação ao auditor fiscal federal, que eventualmente pode compreender, restritivamente, que as receitas auferidas por "ICTs & I/redes temáticas privadas", embora provenientes de serviços de pesquisa e desenvolvimento de produtos e serviços, não estão vinculadas a uma das atividades arroladas no art. 3º, ou ainda que não configuram tecnologias alternativas.

A propósito: o que são as "tecnologias alternativas" a que se refere o inciso XII do art. 3º da Lei nº 9.790/99? Repare-se que conceitos abertos tendem a gerar interpretações restritivas por parte do agente fazendário, ainda mais porque o art. 111 do da Lei nº 5.172/66<sup>332</sup> determina textualmente que as isenções devem ser interpretadas restritivamente. Talvez o mais adequado fosse o legislador ter vinculado

---

<sup>331</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>332</sup> BRASIL. Op. cit.

essa isenção, ao conceito de inovação já existentes na Lei nº 10.973/2004, que dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica e ter melhor delimitado quais atividades que o Estado deseja fomentar, a partir dos comandos constitucionais já trazidos nesse trabalho, principalmente para o fortalecimento das capacidades operacional, científica, tecnológica e administrativa das “ICTs & I/redes temáticas privadas”.

Ainda refletindo a respeito do art. 3º da Lei nº 9.790/99, mas agora sobre o inciso XIII, verifica-se que há margem ainda para que o auditor fiscal compreenda que a atividade de pesquisa não está voltada à mobilidade de pessoas, mas somente à mobilidade de mercadorias, por exemplo.

Ora, um dos pilares da Quarta Revolução Industrial é justamente a logística, uma vez que as maiores empresas do setor de tecnologia estão investindo bilhões de dólares em pesquisas, com o objetivo de encontrar soluções e alternativas para a redução do custo da entrega imediata de mercadorias. Um bom exemplo é a Amazon, maior empresa de comércio eletrônico dos Estados Unidos, que lançou aplicativo que funcionará como uma espécie de “Uber dos caminhões” e também está desenvolvendo a entrega de mercadorias por meio de caminhões autônomos e drones. Ora, esse é o Estado 4.0!!!

Desse modo, não parece adequado que o Estado brasileiro restrinja a isenção do IR e da CSLL apenas para pesquisas e desenvolvimento de tecnologias relacionadas à mobilidade de pessoas, ou vincule o gozo do benefício fiscal à correlação com as atividades do art. 3º da Lei nº 9.790/99, visto que as demandas tecnológicas são muito dinâmicas, principalmente no campo da energia, meio ambiente, saúde, etc. Mesmo porque, o § 2º do art. 218 da Carta Magna prevê textualmente que a pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos *problemas brasileiros* e para o *desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional*.

Logo, essas observações são úteis para chamar a atenção de que condicionar e restringir a isenção tão somente a determinadas atividades, não atende a Constituição Federal e também para constatar o quanto o Poder Público está ainda distante de compreender que o tributo é o instrumento mais eficiente para fomentar o fortalecimento das “ICTs & I/redes temáticas privadas” e induzir a ordem econômica.

Assim, visando implementar fomento de maneira ainda melhor, o mais adequado seria que o art. 3º da Lei nº 9.790/90 fosse alterado para permitir que as

OSCIPs explorassem maior leque de atividades de ciência, tecnologia e inovação, pois, conseqüentemente, a isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/97 passaria, por reflexo, a beneficiar amplamente todas as espécies de pesquisa e desenvolvimento tecnológico.

No mesmo sentido, talvez a melhor redação do art. 3º da Lei nº 9.790/90 fosse excluir a expressão “alternativas”, atualmente prevista no inciso XII, e também ampliar a isenção para o desenvolvimento das tecnologias voltadas ao “transporte de bens”, previsto no inciso XIII, conforme a sugestão a seguir:

Lei nº 9.790/99:

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias ~~alternativas~~, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos, implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas e ao **transporte de bens**, por qualquer meio de transporte ~~que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo e~~ **que se enquadrem no conceito de inovação da Lei nº 10.973/2004 e atendam aos princípios nela previstos nela previstos.**

~~XIII - estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas e ao **transporte de bens**, por qualquer meio de transporte. (nosso grifo)~~

Portanto, conforme visto, a isenção concedida pela Lei nº 9.532/97 é bastante restritiva, recheada de obstáculos e burocracias ao fomento das “ICTs & I/redes temáticas privadas”.

Nesse sentido, fica evidente que a União não está cumprindo, satisfatoriamente, com o objetivo atribuído à República de promover o desenvolvimento nacional, bem como a promoção da ciência, da pesquisa e da inovação, visto que dificulta o gozo da isenção e dissimula o fomento dessas pessoas jurídicas, impedindo o seu fortalecimento.

Ademais, na prática, esses empecilhos têm causado dificuldades à maioria das “ICTs & I/redes temáticas privadas” que têm espontaneamente se declarado isentas do IR e da CSLL perante a Receita Federal do Brasil. Entretanto, após a Lei nº 13.204/2015<sup>333</sup>, tornaram-se vulneráveis a lançamentos tributários retroativos, por

---

<sup>333</sup> BRASIL. Op. cit.

parte do Fisco federal, com fundamento no descumprimento dos requisitos legais, que agora ficaram mais restritos.

Uma vez feitas essas considerações a respeito da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97, agora passa-se a comentar outras isenções existentes na legislação federal, a começar pela Lei nº 8.010/90 que determina a isenção dos Impostos de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFMM), incidentes sobre as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica, realizada pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, por cientistas, por pesquisadores, por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação – ICT e por entidades sem fins lucrativos ativos no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica, de inovação ou de ensino e devidamente credenciados pelo CNPq.

Disso se conclui que “ICTs & I/redes temáticas privadas” serão isentas do II, do IPI e do AFMM quando enquadrarem-se no conceito de “Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação – ICT”<sup>334</sup>, ou quando coordenarem ou executarem programas de pesquisa científica e tecnológica, de inovação ou de ensino devidamente credenciados pelo CNPq.

A legislação federal ainda prevê mais um regime favorável às instituições sem fins lucrativos prestadoras de serviços. Trata-se da incidência da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de salários ao invés de incidir sobre a receita. Este benefício está previsto na Medida Provisória nº 2158-35/2001, da seguinte forma:

MP 2158-35/2001:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:  
(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532/1997.

---

<sup>334</sup> A Lei nº 13.243/2016 inseriu o inciso V no art. 2º da Lei nº 10.973/2004 para definir o ICT, nos seguintes termos: “Art. 2º (...), inciso V - Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT): órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta ou pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos legalmente constituída sob as leis brasileiras, com sede e foro no País, que inclua em sua missão institucional ou em seu objetivo social ou estatutário a pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos, serviços ou processos.”

O problema é que o art. 13 da MP nº 2158-35/2001 condiciona a aplicação da Contribuição ao PIS sobre a folha de salários ao cumprimento dos requisitos aplicados às instituições isentas ao IR e CSLL, previstos no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, que por sua vez faz remissão à necessidade de cumprimento do art. 12, § 2º da Lei nº 9.532/97, alterada pela Lei nº 13.204/2015<sup>335</sup>, cuja discussão já foi apresentada. A MP nº 2158-35/2001, que outorga o benefício do PIS acima descrito, prevê ainda a isenção da COFINS sobre receita de atividades próprias, nos seguintes termos:

MP 2158-35/2001:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

No momento em que o art. 14 acima transcrito se vincula à redação do artigo 13, ambos da MP 2158-35/2001, por certo passa a se vincular também aos requisitos exigidos pelo referido artigo, que como visto exige observância ao art. 15 da Lei nº 9.532/97, cujas considerações já foram feitas, principalmente para destacar os entraves para o fomento.

Em relação à isenção da COFINS, novamente as “ICTs & I/redes temáticas privadas” encontram dificuldades de superar os empecilhos colocados pela Receita Federal do Brasil, visto que a Instrução Normativa nº 247/2002 restringe o conceito de “receita própria” para não considerar as receitas de caráter contraprestacional, ou seja, receitas de prestação de serviços mediante pagamento.

Instrução Normativa nº 247/2002:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, **sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais<sup>336</sup>. (grifo nosso)

---

<sup>335</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>336</sup> BRASIL. Governo Federal, *Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002*. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em 20 dez. 2017.

Com efeito, segundo a perspectiva equivocada da Fazenda Nacional, somente as receitas provenientes do pagamento de mensalidades de associados, assim como doações e anuidades, seriam consideradas “receitas próprias”. Entretanto, é fácil perceber que no art. 14 da MP 2158-35/2001 não há essa restrição.

O STJ tem exarado decisões favoráveis aos contribuintes, a fim de que prevaleça o entendimento de que deve ser afastado o art. 47 da Instrução Normativa nº 247/2002, para que seja considerada isenta da COFINS, inclusive quanto às receitas provenientes da prestação de serviços em caráter contraprestacional. Entretanto, o tema ainda não está pacificado. A prova disso é que recentemente o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento à Apelação Cível apresentada pelo LACTEC, sob os seguintes argumentos:

No caso dos autos, o magistrado a quo afastou a isenção entendendo que não se tratava de atividades próprias, pois: 'pelos notas acostadas aos autos vê-se a prestação de um serviço (caráter prestacional direto), **o exercício de uma atividade econômica, equiparável a qualquer outra pessoa jurídica prestadora de serviço e, portanto, afastada, neste particular, dos propósitos de desenvolvimento científico, tecnológico etc**, previsto no art. 1º, do seu estatuto. Entendo que a sentença não merece reparos no ponto, porquanto ainda que a atividade desenvolvida se amolde ao inciso III do art. 1º do Estatuto - estudos, pesquisas e outros serviços científicos e tecnológicos, **referida atividade se equipara à de qualquer outra pessoa jurídica prestadora de serviços, não tendo qualquer relação com a promoção, de forma sustentada, do desenvolvimento científico, tecnológico, econômico e social, bem como da preservação e conservação do meio ambiente**. Assim, a receita recebida pela autora seria contraprestação direta pela realização de estudos em prol dos interesses de uma única empresa, no caso a NORTE ENERGIA S/A, responsável pela construção da controvertida hidrelétrica de Belo Monte, não fazendo jus ao benefício da isenção.<sup>337</sup> (grifo nosso)

Já no plano estadual, selecionado o Estado do Paraná como exemplo, a situação também não se mostra muito favorável, visto que não há isenção específica na legislação para o IPVA e para o ITCMD a associações e fundações de ciência e tecnologia.

Quando se analisa a Lei nº 11.580/96<sup>338</sup> do ICMS no Paraná e mais precisamente o Decreto nº 6.080/2012, item 68, verifica-se que há isenção sobre a

---

<sup>337</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível nº 5023822-08.2015.404.7000*. Desembargador João Batista Lazari. Julgamento em 03/02/2017. Disponível em: <[https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41486145619999101113750174065&evento=41486145619999101113750212802&key=f284ce941ba12444d765690e79296a72f9ecd2912fef32c6284707f5c48e673c](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41486145619999101113750174065&evento=41486145619999101113750212802&key=f284ce941ba12444d765690e79296a72f9ecd2912fef32c6284707f5c48e673c)>. Acesso em: 03 jan. 2018.

<sup>338</sup> ESTADO DO PARANÁ. *Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996*. Dispõe sobre ICMS, com base do art. 155 da

operação de importação de equipamentos, aparelhos, máquinas, instrumentos técnico-científicos, partes e peças de reposição, acessórios, matéria-prima e produtos intermediários destinados à pesquisa científica e tecnológica exclusivamente em benefício da EMBRAPA.

Já no item 71 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná está prevista a isenção do ICMS para as hipóteses de importação de equipamentos e máquinas para a pesquisa tecnológica, conforme segue:

71. Importação do exterior, de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos, suas partes e peças de reposição e acessórios, e de matérias-primas e produtos intermediários, em que a **importação seja beneficiada com as isenções previstas na Lei Federal n. 8.010/1990**, realizada por **(Convênios ICMS 93/1998 e 131/2010)**:

- a) institutos de pesquisa federais ou estaduais;
- b) institutos de pesquisa sem fins lucrativos instituídos por leis federais ou estaduais;
- c) universidades federais ou estaduais;
- d) **organizações sociais** com contrato de gestão com o Ministério da Ciência e Tecnologia, especificadas no Anexo Único do Convênio ICMS 43/2002;
- e) **fundações** sem fins lucrativos das instituições referidas nas alíneas anteriores, que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, para o estrito atendimento de suas finalidades estatutárias;
- f) pesquisadores e cientistas credenciados, no âmbito de projeto aprovado pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq.
- g) **fundações de direito privado**, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, contratadas pelas instituições ou fundações referidas nas alíneas “a” a “f”, nos termos da Lei Federal n. 8.958/94, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio da contratante (Convênio ICMS 131/2010).

Notas: O benefício de que trata este item:

- 1. somente se aplica na hipótese das mercadorias se destinarem a atividades de ensino e pesquisa científica ou tecnológica, estendendo-se, também, às importações de artigos de laboratórios (Convênio ICMS 41/2010);
- 2. será concedido, individualmente, mediante despacho do Delegado Regional da Receita do domicílio tributário do interessado, em requerimento desse;
- 3. somente será aplicado se a importação estiver amparada por isenção ou alíquota zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos Industrializados;
- 4. No caso de importação realizada pelas universidades federais ou estaduais, ou suas fundações, fica dispensado o despacho de que trata a nota 2, hipótese em que será observado o disposto no § 7º do art. 75.<sup>339</sup> (grifo nosso)

A isenção do ICMS prevista no item 71, alíneas “a”, “b” e “c”, é direcionada apenas para as “ICTs & I/públicas” ou “paraestatais”, ou seja, criadas por lei. Já na

---

Constituição Federal, Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>>. Acesso em 11 de set. 2017.

<sup>339</sup> ESTADO DO PARANÁ. Governo Estadual, RICMS - *Aprovado pelo Decreto nº 6.080 de 28/09/2012*, Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/106201206080.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2017.

alínea “d” do item 71 está prevista a isenção para organizações sociais, porém apenas para aquelas que possuem contrato de gestão com o Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovação e Comunicações – MCTIC. Atualmente há apenas cinco associações civis nessa condição: a Rede Nacional de Ensino e Pesquisa – RNP; o Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia – INPA; o Centro Nacional de Pesquisa em Energia e Materiais – CNPEM; o Centro de Gestão e Estudos Estratégicos – CGEE; e o Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá – IDSM.

Assim, a alínea “d” do item 71 exclui qualquer outra organização social que apresente contrato de gestão com os Municípios ou mesmo com o Estado do Paraná, e não faz menção às OSCIPs – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, previstas na Lei nº 9.790/99, às OSCs – Organizações da Sociedade Civil, previstas pela Lei 13.014/2014, ou a pessoas jurídicas de direito privado constituídas na forma de paraestatais, que segundo essas duas leis também podem prestar serviços de pesquisa e desenvolvimento tecnológico.

Na alínea “e” do item 71 está prevista uma isenção do ICMS apenas para fundações constituídas pelo Poder Público.

Apenas a alínea “g” é mais favorável às “ICTs & I/redes temáticas privadas”, destacando-se que também é restritiva, na medida em que **não concede a isenção para as “associações civis”**, mas somente às “fundações privadas”, e desde que contratadas pelas instituições mencionadas nas alíneas “a” a “f” do item 71 do decreto supra descrito. A isenção se aplica ainda às organizações sociais com contrato de gestão com o MCTIC, institutos de pesquisa e universidades públicas. Isso por conta do Convênio nº 131/2010, mencionado no art. 71 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, que dispõe que a isenção do ICMS se aplica às:

Fundações de direito privado, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, contratadas pelas instituições ou fundações referidas nos incisos anteriores, nos termos da Lei Federal nº 8.958/94, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio da contratante.<sup>340</sup>

Desse modo, conclui-se que não há isenção do ICMS para “ICTs & I/redes temáticas privadas” constituídas na forma de associações civis ou fundações privadas

---

<sup>340</sup> CONFAZ. *Conselho Nacional de Política Fazendária*. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/8200400111.pdf>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

que não possuam vínculo com o Poder Público, nos termos expostos nas alíneas “a” a “f” do item 71.

Com efeito, disso se conclui que no Estado do Paraná a isenção do ICMS em favor de “ICTs & I/redes temáticas privadas” é muito burocrática e restrita às fundações privadas, pelas razões já expostas. O problema é que o referido decreto ignora as associações, demonstrando o descuido do Poder Público em relação ao fomento dessas pessoas jurídicas tão importantes para o ecossistema de inovação.

Ainda no Decreto nº 6.080/2012, o item 93 expressa que há isenção do ICMS incidente sobre as importações de equipamentos e insumos realizadas pelo Instituto de Biologia Molecular do Paraná – IBMP, nos termos do Convênio ICMS 26/2012, mas desde que: a parcela relativa à receita bruta decorrente das operações esteja desonerada das contribuições do PIS/PASEP e COFINS; os equipamentos estejam beneficiados com isenção ou alíquota zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos Industrializados; os equipamentos importados não possuam similar produzido no país.

Quanto ao âmbito municipal, a pesquisa demonstrou que dentre os 399 Municípios paranaenses são exceções aqueles que concedem benefícios tributários específicos às “ICTs & I/redes temáticas privadas”, sendo que quando há o incentivo essa informação não é clara. Constatou-se também que apenas a minoria dos Municípios paranaenses possui algum tipo de programa específico de fomento para a tecnologia dirigida às pessoas jurídicas com ou sem fins lucrativos.

Além disso, a Secretaria da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior do Estado do Paraná – SETI não disponibiliza, para acesso em seu *site*, informação a respeito dos Municípios paranaenses que possuem programas de incentivo fiscal para ciência, tecnologia e inovação, o que poderia ser feito por meio do PTVPARANÁ<sup>341</sup> ou do NITPAR<sup>342</sup>.

No Município de Curitiba a Lei Complementar nº 64/2007 instituiu o Programa TECPARQUE, que se destina a fomentar o desenvolvimento de empresas e instituições sem fins lucrativos de base tecnológica e de instituições de ciência e

---

<sup>341</sup> ESTADO DO PARANÁ. *Parque Tecnológico Virtual do Paraná – PTVPARANÁ*. Disponível em: <<https://ptvparana.com/>>. Acesso em: 15 jan. 2018. (PTV PARANÁ é uma plataforma de gestão informatizada que reúne instituições de ciência e tecnologia, bem como núcleos de informação e tecnologia, empresas, incubadoras, parques tecnológicos e demais entidades que atuam em PD&I).

<sup>342</sup> ESTADO DO PARANÁ. *Núcleo de Inovação e Tecnologia do Paraná – NITPAR*. Disponível em: <<http://www.nitpar.pr.gov.br/>>. Acesso em: 16 jan. 2018. (NITPAR é uma rede de Núcleos de Inovação Tecnológica e Empreendedorismo e tem o objetivo de intensificar o repasse da capacidade científica e tecnológica existentes nas nossas Instituições de Ciência e Tecnologia para a sociedade em geral).

tecnologia, e a difundir a cultura de conhecimento e inovação de setores estratégicos de alta tecnologia. Prevê a alíquota de 2% para o Imposto Sobre Serviços – ISS incidente sobre as receitas provenientes da prestação de serviços de laboratórios de ensaio e testes de qualidade, biotecnologia, nanotecnologia, novos materiais, tecnologia em saúde, etc.

O problema é que essa legislação exige a apresentação de projeto de tecnologia que será analisado pelo Poder Público municipal e ainda confere às “ICTs & I/redes temáticas privadas” o mesmo tratamento dispensado às empresas de base tecnológica, enquanto há fundamento constitucional para isentá-las do recolhimento do Imposto Sobre Serviços, visto que a discriminação nesse caso é justificável.<sup>343</sup> Além disso, a dificuldade específica do TECNOPARQUE decorre do fato de que o Município de Curitiba se recusa a aceitar novos projetos, ainda que a legislação não faculte ao Executivo tal discricionariedade, evidenciando a falta de compromisso com o fomento dos contribuintes locais prestadores de serviços tecnológicos.

Chama-se a atenção para a Lei Complementar nº 328/2000<sup>344</sup>, do Distrito Federal, que embora não beneficie associação de tecnologia, isentou as fundações cuja atividade seja o desenvolvimento científico e tecnológico:

Art. 1º As fundações constituídas com a finalidade de promover o desenvolvimento científico e tecnológico ficam isentas, até 31 de dezembro de 2003, do Imposto Sobre Serviços – ISS, incidente sobre a prestação de serviços vinculados a suas finalidades essenciais.

Parágrafo único. A isenção prevista no caput será concedida às fundações que, cumulativamente:

I - não tenham fins lucrativos;

II – estejam ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciadas pelo Conselho Nacional de Pesquisa Científica e Tecnológica – CNPq;

---

<sup>343</sup>Vale comentar que a Lei Complementar nº 157/2016 acrescentou o art. 8ºA à Lei Complementar nº 116/2003 para vedar a concessão de isenção pelos Municípios. Entretanto, essa norma é inconstitucional por ferir o princípio federativo, previsto no art. 1º da Constituição Federal. Enquanto o correto é afastar do sistema tributário nacional as leis isentivas que não encontram justificativa constitucional e se constituem apenas em odiosos privilégios a determinados grupos. Deve-se ainda lembrar que está disponível no ordenamento jurídico o art. 14 da Lei Complementar 101/2000, que trata de normas gerais de responsabilidade fiscal e se cumprido garante a proteção da sociedade contra a má-fé dos administradores de plantão, mais preocupados mais na satisfação seu interesse particular do que em preservar o interesse público.

<sup>344</sup> BRASIL. Distrito Federal. *Lei Complementar nº 328, de 10 de outubro de 2000*. Dispõe sobre a Isenção de Imposto Sobre Serviços – ISS, às entidades que especifica. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=328&txtAno=2000&txtTipo=4&txtParte=>>. Acesso em 12 de fevereiro de 2018.

III – tenham prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e do Desporto e no Ministério da Ciência e Tecnologia, renováveis bianualmente;

IV – comprovarem a realização de seus objetivos junto aos órgãos competentes do Governo do Distrito Federal.

Com efeito, essa lei é o exemplo de cumprimento adequado das diretrizes constitucionais que todos os Municípios deveriam seguir com o objetivo de fortalecer as “ICTs & I/redes temáticas privadas”.

Celso Antônio Bandeira de Mello lembra que o art. 5º da Constituição Federal dispõe que todos são iguais perante a lei e que o princípio da igualdade se destina tanto ao aplicador da lei quanto ao legislador; este não poderá produzir leis que estejam em desacordo com esse mandamento, principalmente porque a lei não pode ser fonte de privilégio, devendo tratar equitativamente todos os cidadãos, sendo legítima a discriminação em situações justificáveis para buscar o equilíbrio e a justiça.<sup>345</sup>

Desse modo, seguindo as lições de Bandeira de Mello, se determinada lei prevê tributação prejudicial para os contribuintes que estejam na mesma situação, essa discriminação é intolerável e deve ser afastada do mundo jurídico, uma vez que o princípio da igualdade tem por missão principal evitar os favorecimentos ou desfavorecimentos injustificáveis.

É importante sublinhar, aliás, que todos os benefícios fiscais devem passar pelo filtro constitucional, a fim de que seja investigado se o critério discriminatório possui justificativa racional, ou seja, embasamento lógico e constitucional. Explica Bandeira de Mello:

Discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão somente quando existe um vínculo de correção lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.<sup>346</sup>

Ainda quanto ao Município de Curitiba, cita-se a Lei Complementar nº 22/1988<sup>347</sup>, que concede a alíquota reduzida do Imposto Sobre Serviços – ISS, mas

---

<sup>345</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 9.

<sup>346</sup> *Ibid.*, p. 17.

<sup>347</sup> MUNICÍPIO DE CURITIBA. *Lei Complementar nº 22, de 03 de junho de 1998*. Dispõe sobre obre incentivos fiscais para empresas que desenvolvem programas de "Software", instaladas no Setor

tão somente para as receitas de serviços de produção de *software*, isenção de ITBI – Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis e IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano. Desse modo, essa lei municipal novamente discrimina sem justificativa, na medida em que confere às instituições sem fins lucrativos o mesmo tratamento dispensado às empresas.

Dessa maneira, conforme demonstrado, são impostos diversos obstáculos e grande burocracia às “ICTs & I/redes temáticas privadas” para gozarem das isenções de tributos federais, estaduais e municipais. Por essa razão, tudo indica que a União, os Estados e os Municípios não estão cumprindo satisfatoriamente o art. 3º, inciso II, e o art. 218, ambos da Carta Política, que impõem ao Estado a necessidade de promover o desenvolvimento nacional e tecnológico, havendo ainda muito espaço na legislação tributária e na Constituição Federal para que seja implementado concretamente o fomento tecnológico, conforme desejou o legislador constituinte.

#### **5.4. Exploração da atividade econômica e os reflexos tributários para as ICTs**

É sabido que, por vezes, o Poder Público impõe diversas dificuldades para que as instituições integrantes do Terceiro Setor gozem das imunidades tributárias, seja por intermédio da elaboração de legislação inconstitucional, ou em razão da mera fixação de entendimento restritivo quanto ao reconhecimento desse benefício fiscal. Entre os diversos obstáculos colocados, é possível citar os mais comuns:

- i) Imposição de exigências material e formalmente inconstitucionais em lei ordinária, como é o caso do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97;
- ii) Negativa em reconhecer a imunidade aos impostos a instituições sem fins lucrativos que não prestem ensino regular, conforme previsto na Instrução Normativa nº 113/1998;
- iii) Interpretação restritiva do § 4º do art. 150 do Texto Constitucional e do § 2º do art. 14 da Lei nº 5.172/66 com o propósito de negar a imunidade aos impostos sobre a renda, patrimônio e serviços que não estejam estritamente relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nas alíneas “b” e “c” do art. 150, VI da Constituição

---

Especial do Parque de Software da Cidade Industrial de Curitiba”. Disponível em: <<http://multimedia.curitiba.pr.gov.br/2010/00083167.pdf>>. Acesso: 22 set. 2017.

Federal, como, por exemplo, o indeferimento da imunidade do IPTU sobre imóveis alugados, embora essa matéria tenha sido sumulada a favor dos contribuintes pelo STF;

- iv) Impedir a obtenção de fontes alternativas de receita, sob o argumento de que ao Terceiro Setor é vedada a exploração de atividade econômica, invocando a violação da livre concorrência, prevista no art. 173, § 4º da Constituição, sem contudo, comprovar tal fato.

Dentre todos esses obstáculos, a proposta é focar a análise apenas no último.

A fim de dar continuidade ao estudo, parte-se da premissa de que nos três arranjos institucionais assumidos pelas “ICTs & I/redes privadas”, já discutidos no tópico 4.3 e lembrados logo abaixo, são prestados serviços de educação, razão pela qual se convencionou que são imunes aos impostos por atenderem aos requisitos do art. 14 da Lei nº 5.172/66 e do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Feito esse acordo, propõe-se um recorte para o estudo apenas da interpretação do § 4º do art. 150, VI da Constituição Federal e do art. 14, § 2º da Lei nº 5.172/66.

E para facilitar a análise e alinhar com o que já fora explanado no quarto capítulo, repisa-se que os três arranjos institucionais são:

- a) hipótese em que são prestados serviços de “pesquisa científica”, “inovação” e “desenvolvimento”, visando à introdução de novidade ou aperfeiçoamento que resulte em novos produtos, serviços ou processos;
- b) quando os serviços são prestados por “fundação de apoio”, disciplinada pela Lei nº 8.958/94<sup>348</sup>;
- c) situação em que a pessoa jurídica é credenciada junto ao MEC e oferece cursos de graduação, especialização, mestrado ou doutorado, desde que a receita auferida com a prestação de serviços de consultoria, assessoria, medição, certificação, etc., seja integralmente revertida para a atividade educacional.

Assim, superada a discussão a respeito do enquadramento das “ICTs & I/redes temáticas privadas” no conceito de educação e sabendo da ampla margem de interpretação do § 4º do art. 150 da Constituição e a relação com o tema da exploração da atividade econômica por parte dessas instituições, passa-se a analisar em que

---

<sup>348</sup> BRASIL. *Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994*. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8958.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8958.htm). Acesso em 03 de jan. 2018.

medida essas pessoas jurídicas estão autorizadas a obter receita com a prestação de serviços diversos do de educação e ainda assim preservar o direito a imunidades dos impostos.

O art. 150, § 4º do Texto Constitucional prevê: “As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Já o § 2º da Lei nº 5.172/66 dispõe: “Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, interpretando o § 4º do art. 150 da Constituição Federal, firmou o entendimento, embasado no Parecer Normativo CST nº 162/74<sup>349</sup> e no art. 12 da Lei nº 9.532/97 de que não cabe a imunidade tributária para as entidades previstas no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, *quando estas obtenham receitas com atividades alheias àquelas para as quais a Constituição garantiu a imunidade*.

Isso significa dizer que, por exemplo, se a Fundação Getúlio Vargas auferir receita com a prestação de serviços de consultoria a diversas empresas, não teria direito à imunidade dos impostos. Essa interpretação está expressamente prevista na apostila “Perguntas e Respostas – Declaração do IR da Pessoa Jurídica 2017”, extraída do *site* da Receita Federal do Brasil:

A prática de atos comuns às pessoas jurídicas com fins lucrativos descaracteriza a isenção?

Não pode haver a convivência entre rendimentos decorrentes de atividade essencial, portanto imunes, com os rendimentos que não estejam de acordo com a finalidade essencial da entidade, rendimentos não imunes, sem descaracterizar a imunidade.

Da mesma forma, não é possível a convivência de rendimentos isentos com não isentos, tendo em vista não ser possível o gozo de isenção pela metade, ou todos os rendimentos são isentos, se cumpridos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997; e PN CST nº 162, de 1974.<sup>350</sup>

---

<sup>349</sup> BRASIL. Receita Federal Do Brasil. *Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974*. disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/parecer-normativo-cst-162-1974.htm>. Acesso em: 03 jun. 2017.

<sup>350</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Perguntas e Respostas - Declaração de IR da Pessoa Jurídica 2017*. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-i-declaracoes-da-pessoa-juridica-2017.pdf>. Acesso: 25 jan. 2017

Entretanto, devem ser feitos dois contrapontos. Primeiro, que o Parecer Normativo CST nº 162/74174 aplica-se apenas à isenção do Imposto de Renda, e, o segundo, que o Parecer PGFN/CAT nº 768/2009 reconhece a imunidade aos impostos, ainda que as associações e fundações explorem a atividade econômica, porque adotou uma **análise finalística de modo que não interessa a “origem” dos rendimentos das entidades imunes, mas sim a sua “destinação”**.

PGFN/CAT nº 768/2009

(...)

Diante de todo o exposto é de se concluir:

- a) Conforme a jurisprudência majoritária do STF a imunidade é interpretada de modo a maximizar o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar. Adota-se, para tanto, uma análise finalística, de modo que não interessa a origem dos rendimentos das entidades imunes e sim a sua aplicação;
- b) Assim, se os valores são destinados às finalidades essenciais das referidas entidades, a imunidade permanece incólume. Dessa forma, é razoável o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil segundo o qual a imunidade de impostos das instituições de educação sem fins lucrativos pode abranger inclusive as rendas, o patrimônio e os serviços que decorram da exploração de atividades econômicas que não estejam relacionadas com os seus objetivos institucionais, desde que os resultados desta exploração sejam aplicados integralmente nos citados objetivos;
- c) A mencionada exploração não é ilimitada, ela cede diante do princípio da livre concorrência. Ademais, não se pode permitir que a exploração de atividades econômicas seja o suporte maior da entidade de forma a desvirtuar seus objetivos sociais.

Assim, portanto, uma vez aplicada a renda obtida com serviços de consultoria, assessoria, exames, testes, certificações etc. em prol das atividades institucionais previstas no Texto Constitucional, a exemplo da educação, a entidade preservará o direito à imunidade tributária dos impostos. Nesse sentido, Regina Helena Costa afirma que as instituições imunes podem explorar atividade econômica sem que isso prejudique a imunidade aos impostos:

Não há que se falar, outrossim, na possibilidade de que atividades desenvolvidas pelo ente imune, especialmente a prestação de serviços ou a comercialização de produtos de sua fabricação, constitua ofensa ao princípio constitucional da livre concorrência (art. 170, IV) ou, mesmo, que caracterizem abuso de poder econômico que vise à dominação dos

mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento dos lucros (art. 173, § 4º).<sup>351</sup>

Diogo Bonfim vai no mesmo sentido:

Com isso, já se percebe que não há como se vedar o reconhecimento da imunidade, mesmo que se esteja diante do exercício de atividade econômica pela entidade imune. **Havendo transferência integral de recursos auferidos no desenvolvimento das atividades econômicas, haverá o direito a imunidade.** É que a simples diferença de carga tributária entre concorrentes não autoriza a inferência de que haverá distúrbio concorrencial. Mesmo que haja concorrência entre entes imunes e comerciantes não abrangidos pelas normas exonerativas, o que ofende o ordenamento jurídico é a existência de ofensa à ordem econômica.<sup>352</sup> (grifo)

Com efeito, parece não subsistir o entendimento fazendário de que as instituições do Terceiro Setor devam ser tributadas com impostos quando exploram a atividade econômica, sob o argumento de que “sempre” estariam concorrendo com o mercado e atrapalhando a livre concorrência. Enquanto que o correto é que o direito subjetivo do Fisco em suspender o direito a imunidade, somente se concretiza diante do caso concreto e desde que reste, exaustivamente, comprovada a violação da livre concorrência, conforme descrita no art. 36 da Lei nº 12.529/2011<sup>353</sup>. Logo, diante da presunção de tal fato pela Receita Federal do Brasil com o propósito de suspender o direito à imunidade, o Poder Judiciário deve ser acionado para afastar a pretensão fiscal<sup>354</sup>

Inclusive o STF já reconheceu, a partir do voto do ministro Dias Toffoli, o direito à imunidade tributária do Imposto Sobre Serviços em benefício da Fundação Getúlio Vargas, em relação a receitas da prestação de serviços de consultoria empresarial e assessoria para terceiros. Em seu voto o ministro afirma, o seguinte:

**O determinante para a jurisprudência da Corte é que os resultados positivos auferidos por entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza sejam revertidos para as suas finalidades essenciais, não descaracterizando a imunidade o fato de exercerem atividades de cunho econômico,** tais como locação de imóveis e comercialização de pães. No caso, o Tribunal assentou, sem questionamento pelo Município recorrente, que os resultados positivos auferidos com os

<sup>351</sup> COSTA, op. cit., p. 59.

<sup>352</sup> BONFIM, Diogo. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 235.

<sup>353</sup> BRASIL. *Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011*. Dispõe sobre Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm)>. Acesso em 14 ago. 2017.

<sup>354</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 518.408-RS*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28518405%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y8434yob>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

serviços de consultoria e assessoramento de pessoas jurídicas em discussão foram revertidos para as finalidades essenciais da entidade, o que está em consonância com a orientação da Corte.<sup>355</sup> (grifo nosso)

José Eduardo Sabo Paes explica que é lícito as instituições sem fins lucrativos terem superávit para o desenvolvimento de suas atividades:

Tanto o lucro como o superávit podem ser definidos como o resultado econômico-financeiro positivo de uma atividade, apurado em um determinado período. A distinção entre um e outro não reside na forma de apuração, que em termos simples é a diferença entre as receitas e as despesas, mas na natureza e finalidade do ente que auferiu o resultado positivo. **O superávit é típico das entidades que têm por objetivo gerir recursos para a consecução de suas atividades finalísticas, de interesse social.** É a diferença entre a captação de recursos, quer por meio de doações ou prestação de serviços, quer por quaisquer outros meios lícitos, e a despesa realizada em prol de seus fins. **Não é objetivo da entidade de interesse social o atingimento do superávit em si, mas este é consequência, uma sobra a ser utilizada no desenvolvimento de suas atividades em benefício da sociedade.**<sup>356</sup> (grifo nosso)

Desse modo, conforme se verifica, a doutrina está flexibilizando a possibilidade de as instituições buscarem fontes alternativas de renda, além da exploração das atividades imunes. Nesse passo, segue Aliomar Baleeiro:

Mas se um convento explorar velhas receitas de licores ou doces, como fazem tradicionalmente alguns, inclusive na Bahia? O imposto de renda não parece tolerável. (...) **Não se desnatura, em nosso entender, instituição educacional que, para sua manutenção e alargamento de sua atividade, vende os direitos autorais, inclusive os resultantes das patentes de descobertas e invenções de seus laboratórios, como tem feito,** nos Estados Unidos, a Universidade de Wisconsin, ou cobra seus cursos.<sup>357</sup> (grifo nosso)

Hugo de Brito Machado também concorda com o entendimento de que não é vedado às instituições auferirem receita com a prestação de serviços, ainda que com a exploração de atividade econômica, conforme explica:

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 mais de melhor qualidade. **O**

---

<sup>355</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo no Recurso Extraordinário nº 756.255*. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25101254/recurso-extraordinario-com-agravo-are-756255-sp-stf>>. Acesso em: 03 maio 2017.

<sup>356</sup> PAES, op. cit., p. 265.

<sup>357</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 314-315.

**que não pode é distribuir lucros.** Tem de investir os que obtiver na execução de seus objetivos.<sup>358</sup> (grifo nosso)

Por conta disso, Luís Eduardo Schoueri faz distinção entre capacidade econômica e capacidade tributária:

Se uma entidade imune atua fora do Domínio Econômico, não há capacidade contributiva. Mas o mero fato de ela passar a atuar naquele Domínio não implica, *ipso facto*, a existência daquela capacidade. Não são incomuns as situações em que entidades (especialmente as do terceiro setor) se valem de algum comércio como meio para obterem recursos para atender a suas finalidades. Ora, se os recursos assim obtidos se vinculam aos objetivos (públicos) daquelas entidades, então ainda não há que falar em capacidade contributiva. Ou seja: em tais circunstâncias, o Princípio da Capacidade Contributiva atuará no mesmo sentido do valor fundamental, ambos assegurando a imunidade, a despeito da atuação contrária da Livre Concorrência. Ambas as forças se sopesam na construção da norma. **Capacidade contributiva surgirá quando o patrimônio, a renda ou os serviços daquelas entidades já não estiverem voltados a sua finalidade, i.e., quando passarem a atender interesses que não se confundem com os nobres fins públicos que motivaram a imunidade.**<sup>359</sup> (grifo nosso)

No entanto, quando se trata da interpretação do § 4º do art. 150 da Constituição, no que diz respeito a “ICTs & I/redes temáticas privadas”, existem peculiaridades em relação à exploração da atividade econômica e à imunidade tributária, que precisam de análise.

Avançando nesse exame, de pronto é correto afirmar que distribuir a terceiros as receitas e o patrimônio pertencentes à instituição, sem fins lucrativos, é o que configura o seu elemento empresarial, ainda que se esteja diante exclusivamente da prestação do serviço de educação. Por outro lado, cobrar pelo serviço educacional e ainda auferir receitas com a exploração da atividade econômica diversa, não retira o direito à imunidade, desde que os recursos obtidos sejam revertidos para a atividade educacional.

Em se tratando especificamente das “ICTs & I/redes privadas”, alerta-se que também não tem o condão de retirar o direito à imunidade dos impostos, o auferimento de receitas decorrentes da transferência de tecnologia e de licenciamento para outorga de direito de uso ou exploração de inovação desenvolvida, seja pela análise

---

<sup>358</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a lei 9.532/97*. In: ROCHA, Valdir de O. (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 69.

<sup>359</sup> SCHOUERI, op. cit., p.393-394.

sistemática do sistema tributário, seja por força da Lei nº 10.973/2004, alterada pela Lei nº 13.243/2016, que exatamente garante esse benefício fiscal.<sup>360</sup>

Por isso, considerando os três arranjos institucionais assumidos pelas “ICTs & I/redes temáticas privadas”, portanto, imunes por se enquadrar no conceito de educação, ainda que essas pessoas jurídicas explorem a atividade econômica, desde de que isso não seja preponderante, continuarão imunes aos impostos com fundamento da doutrina de José Eduardo Paes, Diogo Bonfim, Regina Helena Costa, Roque Carraza, Aliomar Baleeiro, dentre outros, além da jurisprudência do STF.

Feitas essas considerações, agora serão estudados outros arranjos institucionais que eventualmente podem ser adotados por “ICTs & I/redes temáticas privadas”.

O primeiro deles é quando as “ICTs & I/redes temáticas privadas” prestam exclusivamente serviços de consultoria, assessoria, certificações, testes, exames, dentre outros serviços rotineiros e sem que essas atividades se caracterizem como ciência e nem em inovação tecnológica, conforme já discutido no item 4.3. Nesse caso, parece pacífico que esses contribuintes não poderão beneficiar-se com a imunidade dos impostos, seja porque não se está diante de serviço de educação, seja porque, predominantemente, esses serviços se dão em regime de concorrência empresarial, por isso essas atividades devem se sujeitar aos fatos impositivos previstos em cada regra matriz tributária.

Isso porque, a mera prestação de serviços, ainda que tecnológicos, não se confundem com o conceito de educação, ainda que a instituição preveja no objeto social de seu estatuto social a prestação do serviço de pesquisa e ensino, pois, como bem se sabe, a descrição em estatuto trata-se de um aspecto formal e que não confere direito à imunidade tributária, mas apenas a comprovação da efetiva prestação dos serviços educacionais, conforme vem decidindo o STJ:

A simples previsão do estatuto da fundação, em que consta a inexistência da distribuição de seus lucros e a aplicação no país, de forma integral, de seus recursos para a manutenção de seus objetivos institucionais, não gera, por si

---

<sup>360</sup> BRASIL. *Lei nº 10.973/2004*: Art. 6º (...) § 7º A remuneração de ICT privada pela transferência de tecnologia e pelo licenciamento para uso ou exploração de criação de que trata o § 6º do art. 5º, bem como a oriunda de pesquisa, desenvolvimento e inovação, não representa impeditivo para sua classificação como entidade sem fins lucrativos”.

só, a configuração dos requisitos insertos nos arts. 150, inciso VI, alínea "c", da CF/88 e 14 do CTN, suficiente a lhe garantir imunidade tributária.<sup>361</sup>

Prova disso é o case do Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, Ciência, Tecnologia e Inovação – CGEE, que recorreu ao STJ com o objetivo de obter a imunidade do Imposto Sobre Serviços. Entretanto, o tribunal não reconheceu o direito, por compreender que se trata de associação sem fins lucrativos que presta serviços de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico, e que essas atividades não se equiparam a serviço de ensino nem a assistência social.

As conclusões do voto do relator apontam no seguinte sentido:

Fosse a Recorrente instituição de ensino ou de assistência social, haveria, em tese, a possibilidade de delinear os efeitos normativos do preceito constitucional citado. Ocorre que, consoante se observa dos seus próprios objetivos institucionais, às fls. 28/29 destes autos, **sua finalidade é a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico, de modo que nem presta serviço relacionado ao ensino, nem revela atividade de assistência social.**<sup>362</sup> (grifo nosso)

Entretanto, verificou-se que nestes autos que os procuradores do Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, Ciência, Tecnologia e Inovação – CGEE não argumentaram de forma mais específica e detalhada sobre a natureza jurídica dos contratos e serviços prestados, com o objetivo de inseri-los no conceito de “pesquisa científica” e “inovação”, a partir do que determina a Lei nº 10.973/2004<sup>363</sup> e o Manual de Oslo<sup>364</sup> e nem partiram para a construção da tese de enquadramento do contribuinte como prestadora de serviços educacionais, mas se limitaram a apresentaram argumentos insubsistentes e sem embasamento jurídico:

- Argumento 1: o recorrente é qualificado como Organização Social, nos termos da Lei nº 9.637/98;
- Argumento 2: o recorrente possui o título de utilidade pública por lei;
- Argumento 3: o recorrente foi declarada de interesse social.

---

<sup>361</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.010.430/DF <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=estatuto+educa%E7%E3o+previs%E3o+imunidade&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 02 jun. 2017.

<sup>362</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Francisco Falcão. Mandado de Segurança Nº 22.371DF. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2625598&num\\_registro=200601600350&data=20070524&tipo=51&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2625598&num_registro=200601600350&data=20070524&tipo=51&formato=PDF)>. Acesso em: 13 maio 2017.

<sup>363</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>364</sup> BRASIL. Op. cit.

Cita-se ainda o case do Instituto de Pesquisas Eldorado, que teve o pedido de imunidade do ICMS, incidente sobre a operação de importação de equipamento, negado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a partir do voto da Desembargadora Vera Angrisani, que assim concluiu:

“Neste contexto, aquelas operações relativas à circulação de mercadorias, atinentes a mercadorias importadas para desenvolvimento de sua atividade social, realizadas pelas instituições de assistência social sem fins lucrativos, estão cobertas pela imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88, pois a sujeição tributária passiva pretendida pelo Estado à autora, na condição de contribuinte de direito, importaria em tributação sobre o próprio patrimônio da entidade filantrópica, ainda que de forma indireta. Contudo, no caso dos autos, trata-se de instituição mantida por empresas dos setores de tecnologia, responsável pelas pesquisas e capacitação de recursos humanos para manejo de novas tecnologias. E dos autos se extrai que seu projeto norteador é a “Oficina do Futuro” que foca na capacitação de profissionais de nível médio e superior na área de sistemas de informação, para atendimento de demanda reprimida em áreas de arquitetura centralizada- fl. 199. Deste modo, classificar a recorrente como “instituição de educação ou de assistência social” ou “filantrópica”, foge à sua realidade institucional, porque o exercício de sua atividade, qual seja, a pesquisa de capacitação de recursos humanos, está ligada ao interesse daquelas que o patrocinam, integrando seus custos, de modo a serem repassados ao consumidor final<sup>365</sup>

Com efeito, nesse caso, também analisando os argumentos dos procuradores do Instituto de Pesquisa Eldorado, verifica-se que da mesma forma como nos autos do Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, Ciência, Tecnologia e Inovação – CGEE, não foram trazidos argumentos técnicos visando a inclusão da recorrente no conceito de educação *lato sensu*, nos termos propostos nesta pesquisa.

Isso demonstra que a falta de melhor compreensão das peculiaridades de cada “ICTs & I/redes temáticas privadas” e do cuidado na construção da tese jurídica, tem prejudicado o reconhecimento da imunidade tributária em favor dessas pessoas jurídicas.

Agora voltando a análise do terceiro exemplo de arranjo institucional das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, ou seja, situação em que essas pessoas jurídicas são credenciadas junto ao MEC e oferecem cursos de graduação, especialização, mestrado ou doutorado, propõe-se para discussão os cases do Instituto de Tecnologia para o Desenvolvimento – LACTEC e do Centro de Estudos e Sistemas Avançados

---

<sup>365</sup> ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação nº 0054974-29.2006.8.26.0114, da Comarca de Campinas. Disponível em: <[https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=9654416&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha\\_7ed1c1d7bf3044e5a4a57b3323ef0e7b&vICaptcha=YryE&novoVICaptcha=>](https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=9654416&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_7ed1c1d7bf3044e5a4a57b3323ef0e7b&vICaptcha=YryE&novoVICaptcha=>)>. Acesso: 23 set. 2017.

do Recife – CESAR, visto que ambos além de constituírem-se “ICTs & I/redes temáticas privadas” prestadoras de diversos serviços de tecnologia, também estão cadastrados na CAPES como “instituição de ensino” para o programa de mestrado e especialização de diversos cursos, nos termos da Resolução CNE/CES Nº 001/2001<sup>366</sup> e da Portaria Normativa/MEC nº 17/2009.<sup>367</sup>

No caso do LACTEC e do CESAR os alunos recebem diploma após aprovados na pós-graduação e na dissertação, bem como participam de projetos de “pesquisa de extensão” no âmbito do curso de mestrado e especialização, nos mesmos moldes das universidades e segundo previsão do art. 43 da Lei Nacional de Diretrizes da Educação, que dispõe: “art. 43. A educação superior tem por finalidade: III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive”; (grifo)

Há situações ainda que os alunos, além de cumprirem as exigências anteriormente mencionadas, executam integral ou parcialmente, no âmbito de ensino e extensão, os projetos e serviços para os quais as “ICTs & I/redes temáticas privadas” foram contratadas. Aqui a análise fica ainda mais difícil quando se verifica que nessa medida, as instituições acabam por prestar serviços de educação, embora não de forma exclusiva ou preponderante, visto que conjuntamente com esse serviço também são prestados outros.

Ainda assim, apesar dessa peculiaridade, somente seria possível afirmar que o LACTEC e o CESAR prestam serviços educacionais após confirmada a reversão integral da receita obtida com a prestação de serviços de consultoria, ensaios, pesquisa, desenvolvimento, transferência de conhecimento, laudos, exames, certificações, assessoria etc., em favor da atividade de educação *stricto sensu* e ainda que os serviços educacionais fossem preponderantes em relação aos demais.

Isso porque não há como atribuir o caráter educacional a determinada “ICT & I/redes temáticas privadas”, pelo simples fato de somente pequena parcela de seus serviços se enquadrarem como educação *stricto sensu*. Cita-se como exemplo o

---

<sup>366</sup>BRASIL. Governo Federal, Ministério da Educação. Resolução CNE/CES nº 001/2001. Estabelece normas para o funcionamento de cursos de pós-graduação. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/tvescola/leis/CES0101.pdf>>. Acesso em: 11 maio 2017.

<sup>367</sup>BRASIL. Governo Federal, Ministério da Educação, Portaria Normativa/MEC nº 17/2009. Dispõe sobre mestrado profissional no âmbito da CAPES. Disponível em: <[https://www.capes.gov.br/images/stories/download/legislacao/PortariaNormativa\\_17MP.pdf](https://www.capes.gov.br/images/stories/download/legislacao/PortariaNormativa_17MP.pdf)>. Acesso em: 11 maio 2017.

LACTEC, cujo Demonstrativo Financeiro de 2016 aponta que sua receita provem de 55% (pesquisa e desenvolvimento), 35 % (ensaios e análises), 7% (serviços tecnológicos) e 3% (transferência de tecnologia).<sup>368</sup>

Tal conclusão decorre da constatação de que a imunidade do art. 150, VI, alínea “c” da Constituição é subjetiva e se destina a proteger a atividade de educação e não a atividade pesquisas de desenvolvimento, ensaios, serviços tecnológicos e transferência de tecnologia e etc., salvo se esses serviços puderem ser inseridos no próprio conceito de educação *lato sensu*, por se enquadrarem como ciência tecnológica e inovação, conforme demonstrado no tópico 4.6.

Ademais, o fato de a instituição estar proporcionando aos alunos aplicar na prática as teorias aprendidas em sala de aula, ainda que isso aconteça no âmbito da execução de projetos de extensão, também é irrelevante para caracterizar a entidade como educacional, principalmente quando a maioria dos demais serviços é voltada para a exploração do mercado e a renda decorrente deles não seja revertida na finalidade de educação.

Apesar de a imunidade ser subjetiva, o Poder Judiciário, por diversas vezes, considerou imunes de impostos certas “ICTs & I/redes temáticas privadas” pelo simples fato de se dedicarem parcialmente à prestação de serviços de educação tecnológica. Cita-se o caso do Agravo de Instrumento nº 732.215/SP, por meio do qual o STF reconheceu a imunidade do ICMS em benefício do Instituto Eldorado. No entanto, o equívoco desse julgamento decorre do fato de que o ministro Dias Toffoli concentrou a análise no fato de que a imunidade constitucional alberga inclusive o ICMS, sem, contudo, adentrar com mais detalhe no exame da natureza jurídica do contribuinte para examinar se de fato suas atividades caracterizam ciência e inovação tecnológica. Em seu voto, ele negou o recurso do Estado de São Paulo, nos seguintes termos:

Quanto ao mérito, o Tribunal entende de que a imunidade imputada às entidades educacionais impede a incidência do ICMS quando da importação de mercadorias. (...) Ressalto, por pertinente, que na operação de importação a agravada é contribuinte (importador), pois eleita pela norma como sujeito passivo da obrigação tributária, descabendo tentar-se equiparar tal operação àquelas realizadas no mercado interno. Diante do exposto, nego provimento ao agravo.<sup>369</sup>

---

<sup>368</sup> LACTEC. *Demonstrações Financeiras/2016*. Disponível em: <http://www.institutoslactec.org.br/submenu-noticias/relatorio-anual/>. Acesso em 12 set. 2017.

<sup>369</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI nº 732.215/SP. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24.SCL>

Ora, se a imunidade do art. 150, VI, alínea “c” é subjetiva e visa garantir a intributabilidade em razão da pessoalidade do beneficiado e em função da natureza do serviço prestado, o importante é que serviço objeto da imunidade seja de fato serviço de educação, por isso a necessidade de fundamentação ter sido técnica para a desoneração fiscal, visto que a imunidade configura uma exceção à regra geral de que todos devem pagar os tributos.

De qualquer sorte, o LACTEC e do CESAR poderiam ser enquadrados como instituições de educação, caso confirmado que seus contratos de prestação de serviços configuram, preponderantemente, atividade de ciência tecnológica e inovação, nos termos da Lei nº 10.973/2004, conforme já explanado no item 4.3, independente da presença de serviço de educação *stricto sensu*, visto que essa é a segunda hipótese em que as “ICTs & I/redes temáticas privadas” se equiparariam a instituições educacionais, para efeito do reconhecimento da imunidade tributária.

### **5.5. A inconstitucionalidade da vedação da remuneração de dirigentes**

A remuneração de dirigentes e demais colaboradores sempre foi objeto de celeuma jurídica nas três esferas de governo, sendo o problema mais recorrente a limitação do seu recebimento com o objetivo de tornar sem efeito as imunidades tributárias, sob a alegação de configuração de distribuição de rendimentos pertencentes à instituição.

Conforme já visto, a Constituição Federal, em seu art. 150, VI, alínea “c” determina que as entidades de educação são imunes à tributação de impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços, desde que atendidos os requisitos de lei. No plano federal é a Lei nº 9.532/97 e o art. 14 da Lei nº 5.172/66, que trazem os requisitos para o gozo da imunidade dos impostos, sendo que este último se aplica aos demais entes:

Lei nº 5.172/66:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º 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.

Além disso, a Lei nº 9.532/97, em seu art. 12 do § 2º, alínea “a”, que regulamenta a fruição da imunidade aos impostos federais, originalmente vedava expressamente a remuneração, por qualquer forma, de dirigentes pelos serviços prestados.

Apesar disso, a doutrina e a jurisprudência aos poucos construíram o entendimento de que deve ser permitida a remuneração de dirigentes e prestadores de serviço contratados pelas instituições imunes, desde que ela observasse os limites de mercado e não configurasse distribuição disfarçada de rendimentos.

A respeito desse tema, Baleeiro afirmou que “não perde o caráter de instituição de educação e assistência social a que remunera o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros”.

Eduardo Sabbag também percebeu o erro em impedir a remuneração:

A suposta ‘impossibilidade de lucro’, exigida na parte final da alínea ‘c’, deve ser traduzida em consonância com o art. 14, I, CTN. A primeira e equivocada impressão é a de que o preceptivo veda o lucro, todavia não deve ser esta a interpretação. **Veda-se, sim, a apropriação particular do lucro (não confunda a apropriação particular do lucro – o que se veda – com a permitida e natural remuneração dos diretores e administradores da entidade imune, como contraprestação pela execução de seus trabalhos)**, a lucratividade em si, ou, em outras palavras, o *animus distribuendo*.<sup>370</sup> (grifo nosso)

É evidente que não deve ser confundida a distribuição de rendimentos pertencentes a determinada instituição e a sua obtenção por parte dela, visto que são coisas absolutamente diferentes.

Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto destacam a irrazoabilidade existente na lei que cria obstáculos indevidos à possibilidade de rendimentos de gestores das instituições imunes, previstas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição, quando comparadas com a imunidade recíproca, questionando a possibilidade de também impedir que os servidores públicos e administradores sejam remunerados.

---

<sup>370</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do direito: direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009. p. 65.

É absolutamente incompreensível, por isso que alguns representantes do fisco entendam vedada a remuneração de diretores. A maioria das entidades, pelo seu porte e pela extensão dos serviços que prestam à população, só pode ser gerida tendo à frente um grupo de profissionais especializados, com dedicação integral. Tais pessoas atuam diuturnamente, em tempo integral, como quaisquer outros profissionais, públicos ou privados. Como poderão sustentar-se e as suas famílias? Só visão canhesta, mesquinha, irrealista, poderá imaginar que pessoas – apenas porque se trata de entidade imune ou para preservar essa imunidade – possam “viver de brisa” e, em nome de um quimérico altruísmo, trabalhar sem remuneração. **Acaso os agentes públicos também não recebem remuneração? Embora não se trate de imunidade condicionada, seria ilícito supor que os entes político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) também não fossem imunes, pela circunstância de que os seus funcionários e dirigentes recebem remuneração?**<sup>371</sup> (grifo nosso)

Luciano Amaro, no mesmo caminho, esclarece definitivamente essa questão, quando atinge de forma cirúrgica o núcleo do problema ao observar que quem não deve ter lucro são os idealizadores, mas que não deve haver vedação para que a instituição aufera superávit, justamente a fim de que possa aplicar esses recursos em suas atividades estatutárias:

A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda a título de lucro ou participação no seu resultado. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, está-se querendo significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, **o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar o lucro. A entidade (se seu criador não visou o lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se – não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit).** Esse superávit não é lucro. Lucro é conceito afeto à noção de empresa, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade não foi criada para dar lucro ao seu criador, mas para exercer uma atividade altruísta).<sup>372</sup> (grifo nosso)

Com efeito, não obstante a doutrina admita a remuneração de dirigentes, não é incomum que, por vezes, o Poder Público insista em suspender o direito à imunidade com a intenção de impedi-la. Ainda assim, o Poder Judiciário, a exemplo do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, dentre outros, tem permitido a

---

<sup>371</sup> BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 25.

<sup>372</sup> AMARO, Luciano. *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*, São Paulo, n. 4, p. 150, 1998.

remuneração de dirigentes das instituições imunes, conforme se verifica no voto exarado pelo desembargador Dr. Ruy Francisco Thomaz na Apelação Cível e Reexame Necessário nº 741.308-1, que sintetizou bem a questão quando analisou a remuneração ocorrida na Fundação Araucária de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico do Paraná:

Com isso, não há falar em proibição de se remunerar dirigentes de associações, fundações ou sociedades sem fins lucrativos. Até porque exigir que alguém se dedique tempo integral na prestação de um serviço, suportando a burocracia e, como no presente caso, a fiscalização direta do Estado e ainda tenha que prestar contas à sociedade, por algo que atinge e interessa diretamente a coletividade, o faça de graça, é no mínimo absurdo e insensato.<sup>373</sup>

É importante comentar que a Lei nº 9.532/97 foi alterada mais recentemente pela Lei nº 13.204/2015<sup>374</sup>, a fim de que fosse autorizada a remuneração de dirigentes, a partir de critérios ainda bem restritivos, pois, em troca da autorização da remuneração, proibiu as instituições de cobrar pelo serviço prestado. Portanto, atualmente há na lei vedação do auferimento de superávit por parte das instituições mencionadas no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal.

Chama-se atenção para o art. 12, § 2º, alínea “a”, na medida em que reconhece a imunidade tributária às instituições sem fins lucrativos que remunerem seus dirigentes pelos serviços prestados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva. Entretanto, o mesmo dispositivo condiciona o benefício ao cumprimento dos requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790/99, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade e registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações.

Ora, conforme se percebe, a imunidade aos impostos federais, a partir da Lei nº 13.204/2015, está condicionada ao cumprimento dos requisitos do artigo 3º da Lei n.º 9.790/99:

Lei nº 9.790/99:

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito

---

<sup>373</sup> ESTADO DO PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. *Processo: 781308-1*. Des. Ruy Francisco Thomaz, Disponível em: <<https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19716022/apelacao-civel-e-reexame-necessario-apcvreex-7413081-pr-0741308-1>>. Acesso em: 21 out. 2017.

<sup>374</sup> BRASIL. Op. cit.

privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

III - **promoção gratuita da educação**, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

Verifica-se que a vinculação com o artigo 3º da Lei n. 9.790/99 exige das instituições de educação a “promoção gratuita da educação”. Desse modo, as instituições educacionais não gratuitas, ou seja, aquelas que cobram pelos serviços prestados, segundo o art. 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/97, não estão imunes aos impostos federais.

Em outras palavras, a remuneração dos dirigentes somente está permitida, nos termos da Lei nº 13.204/2015, caso a instituição de educação preste serviços gratuitos. Logo, se os serviços forem cobrados em caráter contraprestacional, a instituição não está autorizada a remunerar seus gestores.

Ante o exposto, a nova redação do art. 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/97, trazida pela Lei nº 13.204/2015<sup>375</sup>, configura inconstitucionalidade material porque limita desproporcionalmente o direito à imunidade do art. 150, VI, “alínea “c” da Constituição Federal, visto que atualmente as instituições educacionais estão vedadas de remunerar dirigentes e, se o fizerem, não podem cobrar pelos serviços prestados. Ora, qual organização sobrevive sem recursos?

Na realidade, a partir da Lei nº 13.204/2015, interpreta-se que a mensagem que a República Federativa do Brasil transmite é o seguinte: “É autorizado à iniciativa privada atuar na ordem social em caráter complementar às atividades estatais, remunerando seus dirigentes, mas desde que preste seus serviços em caráter gratuito à população em geral, uma vez que o Estado não tem interesse em incentivar, por meio do fomento, os serviços de educação e assistencial prestados, por instituições sem fins lucrativos, porque no Brasil já foram alcançados os objetivos previstos no art. 3º da Constituição Federal, dado que a sociedade já é livre e justa, desenvolvida e sem pobreza, desigualdades sociais e qualquer discriminação”.

É evidente que as imunidades tributárias constituem um importante instrumento de fomento do Estado para cumprir os desígnios propostos pela Carta Política e não representam vantagens específicas para uma ou outra instituição. Antes, sua existência beneficia a sociedade.

Em tom mesmo agressivo, Ives Gandra Martins argumenta que:

---

<sup>375</sup> BRASIL. Op. cit.

As imunidades tributárias, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um “favor” que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrário, um “favor” que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem apenas de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e que não faz.<sup>376</sup>

O problema disso é que, por falta de conhecimento técnico ou por má-fé, há auditores fiscais dos Estados e Municípios aplicando a Lei nº 9.532/97 para regular a imunidade aos impostos estaduais e municipais, sendo que tal procedimento é inadequado.

É preciso destacar que a Lei nº 9.532/97, alterada pela Lei nº 13.204/2015<sup>377</sup>, quando cria obstáculos materiais à imunidade aos impostos federais, determinando que a União somente poderá reconhecer esse benefício a instituições que prestem serviços educacionais gratuitos, viola a Constituição Federal, vez que esta não dispõe a respeito dessa limitação nem autoriza o legislador a implementá-la, acabando por aniquilar o próprio direito à imunidade. Aqui é importante sublinhar que o Texto Constitucional, inclusive, incentiva o trabalho no inciso XIII do art. 5º, quando reza que é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais previstas em lei.

Além disso, prevalecendo entendimento restritivo da Lei nº 13.204/2015, poucas instituições se enquadrarão nessas exigências, dado que a maioria delas exige contrapartida financeira quando presta serviços e também remunera seus dirigentes.

Ainda em relação à remuneração, não deve ser ignorada a alteração promovida pela Lei nº 12.868/2013<sup>378</sup>, feita na Lei nº 9.532/97, que autorizou a remuneração dos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal e que nenhum dirigente remunerado seja cônjuge ou parente até 3º grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição. Em relação

---

<sup>376</sup> MARTINS, op. cit., p. 34.

<sup>377</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>378</sup> BRASIL. *Lei nº 12.868, de 14 de dezembro de 2015*. Altera a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12868.htm)>. Acesso em 25 de jan. 2018.

ao teto desse percentual, parece razoável para retribuir o empenho de diretores estatutários que se dedicam em favor da instituição, mas desde que fosse fixado em lei complementar e não por meio de lei ordinária.

A despeito de tudo que já foi exposto, um problema ainda frequente em relação à apuração do “valor de mercado da remuneração” diz respeito ao seguinte: Como se apura o valor de mercado para a região?

Aqui observa-se que o legislador optou por uma norma de conteúdo aberto, ou seja, com vagueza proposital, certamente com a finalidade de o auditor fiscal adequar o padrão remuneratório ao quanto efetivamente é pago pelo mercado para atividade similar. No entanto, a norma aberta causa interpretações subjetivas, tanto por parte da Fazenda Pública como por parte dos contribuintes.

Apesar de até o presente momento a maior parte do § 2º da Lei nº 9.532/97<sup>379</sup> não ter sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, a sua constitucionalidade ainda está sendo questionada por meio da ADIN nº 1.802-3, proposta em 11/03/1998, sob fundamento de que essa lei é inadequada para dispor a respeito dos critérios para o gozo da imunidade dos impostos federais, pois configura uma lei material e formalmente inconstitucional.

Octávio Campos Fischer critica a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN Nº 1.802-3, que não afastou integralmente o § 2º da Lei nº 9.532/97:

O Supremo Tribunal Federal firmou uma orientação bastante tormentosa quando do julgamento da ADIN nº 1802/MC. Estava em jogo a validade das alterações promovidas, dentre outros dispositivos, pelo art. 12, especialmente seu §2º da Lei nº 9.532/97. O Supremo Tribunal Federal decidiu que, desse § 2º, apenas a alínea “f” deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes. Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei nº 9.532/97, já que se trata de lei ordinária. Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge da esposada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluímos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação, constituição e funcionamento das pessoas jurídicas mencionadas no art. 150, VI, “c”. **É que, em nosso entendimento, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma equivocada a supracitada distinção ao previsto no §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97.** De fato, quando o art. 150, VI, “c” da CF/88, estipula que as instituições nele mencionadas que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do referido art. 146, II. É dizer, se o Poder Público quiser

---

<sup>379</sup> Em 27/08/1998 o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, a vigência do § 1º e a alínea “f” do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, caput e do art. 14, todos da lei nº 9.532/97, e indeferindo-o com relação aos demais.

condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e funcionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular (indiretamente) a própria imunidade. (...). Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque neste caso tem-se competência de lei complementar. (...) **Afinal, parece-nos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social.** Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes! Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (...) Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...). Com isto, podemos concluir que **o Supremo Tribunal Federal realizou distinção onde a própria lei não deixou margem para tanto**, sendo necessária uma nova análise desta matéria, quando do julgamento definitivo da ADIN 1802/DF.<sup>380</sup> (grifo nosso)

Antes de encerrar este tópico, salienta-se que a Lei nº 13.243/2016<sup>381</sup> incluiu na Lei nº 12.772/2012<sup>382</sup> o art. 20-A, para autorizar, sem prejuízo das isenções ou imunidade, que os “dirigentes máximos” de fundações de apoio às Instituições de Ensino Superior e às Instituições Científicas, Tecnológicas e de Inovação (ICTs) sejam remunerados, desde que não seja estatutário e tenha vínculo empregatício com a instituição, ou, sendo estatutário, que receba remuneração inferior, em seu bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

## 5.6. Dedução da base de cálculo do IR e da CSLL

A Lei nº 11.196/2005<sup>383</sup>, em seus artigos 17 a 26, prevê incentivos tributários no âmbito federal à inovação tecnológica, em especial a dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) dos dispêndios efetuados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica no período de apuração, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, acrescida de uma dedução adicional, na base de

---

<sup>380</sup> FISCHER, Otávio. A ADIN 1802/DF, *imunidade tributária e lei complementar*. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2017.

<sup>381</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>382</sup> BRASIL. *Lei nº 12.772, de 28 de dezembro de 2012*. Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreiras e Cargos Federais. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12772.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12772.htm). Disponível em: 12 de fev. 2018.

<sup>383</sup> BRASIL. Op. cit.

cálculo do IRPJ e CSLL. Ocorre que essa dedução foi originalmente prevista na Lei nº 10.973/2004<sup>384</sup> exclusivamente para “ICTs públicas”<sup>385</sup>.

Lei nº 10.973/2004:

Art.2º – Para os efeitos desta Lei, considera-se:

V - Instituição Científica e Tecnológica - ICT: **órgão ou entidade da administração pública** que tenha por missão institucional, dentre outras, executar atividades de pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico; (grifo nosso)

Assim, a dedução para as entidades públicas estava prevista, nos seguintes termos:

Art. 19-A. A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser **executado por Instituição Científica e Tecnológica - ICT**, a que se refere o inciso V do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004. (Incluído pela Lei nº 11.487, de 2007) (grifo nosso)

Já com a vigência da Lei nº 12.546/2011<sup>386</sup>, que alterou o art. 19-A da Lei nº 11.196/2005<sup>387</sup>, essa dedução foi também ampliada para as “ICTs privadas” sem fins lucrativos, conforme abaixo se verifica:

Art. 19-A. A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica (ICT), a que se refere o inciso V do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, **ou por entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, conforme regulamento**. (grifo nosso)

A Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 18/2015, se manifestou no sentido de que os incentivos fiscais de exclusão do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL, relativamente aos dispêndios com entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, com base no art. 19-A da Lei

---

<sup>384</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>385</sup> O mesmo ocorre em relação às Leis Estaduais de Incentivo à Inovação e à Pesquisa Científica e Tecnológica, a exemplo da Lei nº 17.314/2012 do estado do Paraná, que também não inclui no conceito de ICT as instituições privadas.

<sup>386</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>387</sup> BRASIL. Op. cit.

nº 11.196/2005<sup>388</sup>, “somente poderão ser usufruídos após a regulamentação por parte do Poder Executivo”.<sup>389</sup>

Já a Instrução Normativa nº 1.187/2011, que trata dos incentivos fiscais concedidos pela Lei nº 11.196/2005<sup>390</sup>, prevê a dedução em favor das “ICTs privadas” sem fins lucrativos:

Instrução Normativa nº 1.187/2011:

Art. 12. A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor dos dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica (ICT), a que se refere o inciso V do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2004, observado o disposto nesta Instrução Normativa.

§ 5º A partir de 3 de agosto de 2011, **o disposto neste artigo também se aplica às entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, conforme regulamento**<sup>391</sup>. (grifo nosso)

O problema é que até a presente data o Decreto nº 6.260/2007<sup>392</sup>, que regulamenta a Lei nº 11.196/2005<sup>393</sup>, não foi alterado para possibilitar que as “ICTs privadas” sem fins lucrativos também usufruam da referida dedução. Além disso, aparentemente o art. 2º desse decreto concede o benefício somente às ICTs que tiverem atividade de ensino, pesquisa e extensão. Logo, instituições que não prestem essas atividades não teriam direito, a exemplo de uma associação ou fundação que apenas tenha por finalidade a prestação de serviços de tecnologia e inovação.

As incertezas ficam ainda mais evidentes quando se percebe que a Lei nº 13.243/2016<sup>394</sup> alterou a Lei nº 10.973/2004<sup>395</sup> e introduziu o conceito de “ICT privada”, a saber:

---

<sup>388</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>389</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Solução de Consulta Cosit nº 18/2015*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=62896&visao=anotado>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

<sup>390</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>391</sup> BRASIL. Governo Federal, Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa nº 1.187, de 29 de agosto de 2011*. Disciplina os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16160&visao=anotado>>. Acesso em 22 jan. 2018.

<sup>392</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>393</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>394</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>395</sup> BRASIL. Op. cit.

Art. 2 (...)

V - Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT): órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta ou **pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos** legalmente constituída sob as leis brasileiras, com sede e foro no País, que inclua em sua missão institucional ou em seu objetivo social ou estatutário a pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos, serviços ou processos; (grifo nosso)

Com efeito, conforme demonstrado, o art. 19-A da Lei nº 11.196/2005<sup>396</sup>, assim como o § 5º do art. 12 da Instrução Normativa nº 1.187/2011, condicionou o benefício fiscal à disciplina do regulamento, que não dispõe a respeito. Portanto, a fim de que não restasse qualquer dúvida, o ideal é que na Lei nº 11.196/2005 e no Decreto nº 6.260/2007<sup>397</sup> passasse a constar, expressamente, que as “ICTs privadas” sem fins lucrativos também possuem direito à dedução em exame, a fim de que esse vácuo legislativo não permita ao auditor fiscal a realização de uma interpretação restritiva e que isso cause um entrave ao gozo do benefício fiscal por parte de associações e fundações.

Ademais, como já visto, a Constituição Federal, em seu art. 218, não confere ao Poder Público mera faculdade ou discricionariedade de promover o incentivo às instituições de ciência e tecnologia, mas sim uma obrigação. Isso porque o mercado interno é um patrimônio nacional e por isso precisa ser incentivado, para viabilizar a autonomia tecnológica do Brasil.

---

<sup>396</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>397</sup> BRASIL. Op. cit.

## 6. CONCLUSÃO

Conforme restou demonstrado, o modelo de Estado está passando por significativa transformação no século XXI, motivada pelos efeitos da Quarta Revolução Industrial, que está quebrando paradigmas e colocando em xeque velhas estruturas de poder, a ponto de provocar a necessidade de reflexões sobre novas formas de o Estado se relacionar com a sociedade.

Nesse contexto, o novo modelo estatal é cada vez mais transparente, tecnológico e democrático e exige uma Administração Pública mais preocupada com a qualidade na prestação de serviços públicos, bem como com o cumprimento de metas de eficiência, e principalmente que as decisões sejam tomadas com a melhor técnica possível, sempre com foco no cidadão como cliente. E ainda se impõe ao Poder Público que seja dada menor atenção a seus interesses secundários e à manutenção de certos privilégios de parte dos servidores públicos.

O trabalho partiu da premissa de que no Brasil o velho Estado de Bem-Estar Social não deu conta dos inúmeros desafios. Por isso, cada vez mais a sociedade civil chama para si a responsabilidade de contribuir, ao lado do Estado, para a construção de um país justo e solidário.

Isso explica o aumento gradativo da quantidade de associações e fundações atuando principalmente nas áreas da saúde, assistência social e educação, dado que nesses temas há uma grande falha do Estado brasileiro, que por sua vez, ao perceber suas limitações, aprovou as Leis nº 9.673/98 e 9.790/99 e, mais recentemente, a Lei nº 13.019/2014, com o objetivo claro de repartir com a sociedade civil a obrigação da prestação de serviços públicos na ordem econômica e social, por meio de instituições do Terceiro Setor.

Sabendo que a classificação de gêneros e de espécies é fundamental para o estudo científico e sistêmico de qualquer ramo do conhecimento, optou-se desde o início do trabalho em fazer um recorte metodológico do estudo para analisar o fomento das instituições de ciência, tecnologia e inovação privadas, sem fins lucrativos, cuja denominação foi convencionada de “ICTs & I/redes temáticas privadas”, sendo excluídas dessa pesquisa as “ICTs/conhecimento públicas e privadas” e as “ICTs/redes temáticas públicas”, assim como as “ICT/redes temáticas privadas” pertencentes ao sistema “S” e aquelas caracterizadas como serviço social autônomo.

Em relação à classificação dessas pessoas jurídicas, ficou demonstrado que a Lei nº 10.973/2004, alterada pela Lei nº 13.243/2016, embora apresente um conceito para instituição científica e tecnológica, o faz de maneira muito abrangente, pois inclui numa mesma definição órgãos ou entidades da Administração Pública direta ou indireta e também as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que possuam em seus estatutos a pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico, o que tem dificultado uma compreensão mais científica e organizada dessa matéria.

Se num primeiro momento o Estado sinalizou necessitar de auxílio do Terceiro Setor envolvido com as atividades de saúde, educação e assistência social, agora, por meio da Emenda Constitucional nº 85/2015<sup>398</sup>, é despertado o interesse pelas atividades de ciência e pela tecnologia.

Assim, apenas de se observar que o Poder Público está descobrindo aos poucos a importância da inovação como ferramenta de promoção de melhorias e ganho de qualidade, produtividade e competitividade no mercado nacional e no cenário mundial, por outro lado, ainda falta muito a ser feito em direção do uso do tributo como instrumento de indução da ordem econômica.

Ainda quanto à preocupação de tornar o Brasil menos dependente da tecnologia externa e principalmente de promover o desenvolvimento socioeconômico, verificou-se a existência de um movimento no sentido de eliminar os entraves para uma melhor conexão e parceria entre as empresas, “ICTs & I/redes temáticas privadas” e públicas e “ICTs & I/redes conhecimento públicas” e privadas.

O início desse processo se deu com a Lei nº 8.958/1994<sup>399</sup>, depois com a Lei nº 10.973/2004<sup>400</sup> e mais recentemente com a Lei nº 13.243/2016<sup>401</sup>. Todas essas leis tiveram a função de melhorar a formatação do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação (SNCTI), cuja finalidade é integrar as políticas governamentais (Primeiro Setor), estratégias empresariais (Segundo Setor) e instituições sem fins lucrativos (Terceiro Setor), com o objetivo essencial de fomentar a “cooperação” para satisfazer as demandas da sociedade por tecnologia e ganhos a todos os envolvidos.

Entretanto, ao mesmo tempo em que se verifica o aperfeiçoamento da cooperação entre os diversos atores do SNCTI, por outro lado constata-se um

---

<sup>398</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>399</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>400</sup> BRASIL. Op. cit.

<sup>401</sup> BRASIL. Op. cit.

movimento muito lento e pontual em direção ao fomento tributário das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, o que tem prejudicado seu pleno desenvolvimento.

Em razão de ter identificado essa falha do Poder Público, a presente pesquisa procurou demonstrar primeiro que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios não possuem a discricionariedade em fomentar as “ICTs & I/redes temáticas privadas”, mas sim o dever dessa importante missão, basicamente devido à imposição constitucional.

São tamanhas as implicações jurídicas da Constituição Federal, no sistema jurídico, que não constitui equívoco considerar inconstitucional qualquer lei estadual que tribute com o ICMS a operação de importação necessária à prestação de serviços das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, ou então lei municipal que exija o ISS em função do auferimento de receita com a prestação de serviços de ciência, tecnologia e inovação, principalmente quando esta esteja vinculada ao desenvolvimento de novos produtos e serviços, por exemplo. Tal conclusão tem fundamento nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, que, quando tratou do princípio da igualdade, afirmou que devem ser evitados os favorecimentos ou desfavorecimentos injustificáveis e que todo benefício fiscal deve passar pelo filtro constitucional para apurar a existência do vínculo de correção lógica entre a peculiaridade diferencial escolhida e os interesses do legislador constituinte.

Assim, procurou-se demonstrar que há espaço para avançar em direção ao aperfeiçoamento do fomento de atividades das “ICTs & I/redes temáticas privadas”, em diversos tributos, como por exemplo o IR, CSLL, COFINS, ISS, ICMS, dentre outros, visto que a tributação constitui um entrave que impede o fortalecimento dessas instituições.

A pesquisa ainda pretendeu chamar atenção para a burocracia e restrições injustificadas para a concessão das isenções de tributos federais e estaduais, inclusive exigindo a gratuidade dos serviços em certos casos, bem como destacou a impossibilidade de as instituições sem fins lucrativos utilizarem-se do direito à dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos dispêndios efetuados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica, nos termos da Lei nº 11.196/2005<sup>402</sup>, devido ao condicionamento desse direito à previsão em regulamento.

---

<sup>402</sup> BRASIL. Op. cit.

Nesse contexto, com o propósito de destacar a necessidade de promoção do desenvolvimento nacional por meio do fomento de ciência, tecnologia e inovação, foi ressaltada a importância dos direitos fundamentais como essenciais para o Estado constitucional.

Parte do mérito da pesquisa foi ter percebido que a interpretação das imunidades não deve ser nem restritiva, nem ampliativa, mas segundo os princípios constitucionais para cuja proteção a imunidade foi criada. Nesse caso, se o art. 205 da Carta Política apregou expressamente que a educação será promovida com a colaboração da sociedade, e se a Lei nº 9.394/1996<sup>403</sup> determina que ela se desenvolve nas instituições de pesquisa e nas organizações sociais, associados ao art. 218 da Constituição, que impõe ao Estado o dever de promoção e incentivo do desenvolvimento científico, tecnológico e da inovação, assim como de tratar a ciência tecnológica como prioridade, então é correto considerar que determinadas “ICTs & I/redes temáticas privadas”, conforme segregação feita neste trabalho, possam ser enquadradas no conceito de educação, a fim de que passem a ser consideradas imunes aos impostos, mesmo com a atual redação do art. 150, VI, “c” da Constituição Federal. Isso porque essa imunidade não se destina a proteger apenas a educação *stricto sensu*, mas também a educação em seu sentido amplo.

Nesse particular, apontou-se os equívocos da doutrina mais especializada ao generalizar todas as instituições de tecnologia, como se pertencessem a um único grupo, para declará-las como se fossem de educação com o propósito de beneficiá-las com a imunidade tributária. No entanto, como observou Schoueri, a imunidade tributária é um ônus público e representa uma exceção à regra de que todos devem pagar tributos para manter as despesas do Estado, além de que que o Texto Constitucional deve ser interpretado com cautela, sob pena de gerar um prejuízo a toda a sociedade.

Levando em conta esse cuidado, a partir da atual legislação verificou-se que essas instituições adquirem diversos arranjos operacionais que implicam consequências tributárias diferentes, dadas as peculiaridades das relações jurídicas em cada caso e que precisam ser levadas em conta no momento de interpretar a Constituição.

---

<sup>403</sup> BRASIL. Op. cit.

Verificou-se também que determinadas “ICTs & I/redes temáticas privadas” podem ser beneficiadas com a imunidade das contribuições sociais, uma vez que o STF reconheceu que o serviço de educação está inserido na expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Além disso, a Suprema Corte compreendeu ainda que a prestação do serviço gratuito não constitui condição para o gozo da imunidade das contribuições e que a exigência de contraprestação configura matéria de lei complementar. Logo, é inconstitucional o art. 13 da Lei nº 12.101/2009<sup>404</sup>, que exige a concessão de bolsas de estudo para instituições de educação.

Ainda considerando que a tecnologia e a inovação são os motores do desenvolvimento e que este é um direito fundamental e, inclusive, objetivo da República Federativa do Brasil, propõe-se que seja incluída na Constituição Federal a imunidade aos impostos em benefício de determinadas “ICTs & I/redes temáticas privadas”, constituídas a partir dos seguintes arranjos operacionais: a) instituição que preste serviço de pesquisa científico-tecnológica e desenvolvimento; b) fundações de apoio reguladas pela Lei nº 8.958/94<sup>405</sup>; e c) instituições prestadoras de serviços preponderantemente não educacionais, mas que reverterem a receita integralmente para a atividade de educação.

Em seguida, outra questão relevante analisada neste trabalho trata da possibilidade de as “ICTs & I/redes temáticas privadas” atuarem na ordem econômica, sem que percam a imunidade, mas desde que transfiram integralmente os recursos auferidos no desenvolvimento das atividades econômicas para suas atividades estatutárias e se enquadrem em uma das três espécies de arranjos operacionais mencionadas no parágrafo anterior, a menos que o Poder Público demonstre, exaustivamente e com provas idôneas, que a pessoa jurídica ofendeu o ordenamento jurídico e causou um distúrbio concorrencial.

Ante o exposto, o Estado brasileiro deve aperfeiçoar o fomento tributário dirigido às “ICTs & I/redes temáticas privadas”, segundo determina a Constituição Federal, a fim de construir as condições necessárias para o desenvolvimento nacional.

---

<sup>404</sup> BRASIL. Op. cit.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*, São Paulo, n. 4, RT, 1998.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Livraria Almedina, 2016.
- ÁVILA, Humberto. *Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 7, out. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. *Começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. Disponível em: <[http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistapro/revproc2003/arti\\_histdirbras.pdf](http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistapro/revproc2003/arti_histdirbras.pdf)>. Acesso em: 12 jul. 2017.
- BASTOS, João Augusto de Souza Leão A. *Educação e tecnologia*. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/revedutec-ct/article/download/1007/601>>. Acesso em: 15 jan. 2018.
- BENTO, Leonardo Valles. *Governança e governabilidade na reforma do estado: entre eficiência e democratização*. Barueri: Manole, 2003.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BIANCARDI, Miriam Ribeiro; MADEIRA, Felícia Reicher. *O desafio das estatísticas do terceiro setor. São Paulo em Perspectiva*, São Paulo, v. 17, n. 3-4, jul./dez. 2003. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v17n3-4/a18v1734.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2017.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- \_\_\_\_\_. *Ciência política*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BONFIM, Diogo. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT-EDUC, 1975.
- \_\_\_\_\_. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. ADI n 1923-DF. Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, DJ: 17/12/2015. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADIN+1923%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yc7nl7uj>>. Acesso em: 10 ago. 2017.
- \_\_\_\_\_. Governo Federal, CAPES - *Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior*. Disponível em: <http://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#/>>. Acesso em 20 fev. 2017.
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 103-23.662, Processo administrativo: nº 10680.012956/2004-38, Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa, data do julgamento: 04/02/2009. Relator: Leonardo de Andrade Couto.

Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Governo Federal, Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 18/2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=62896&visao=anotado>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Receita Federal Do Brasil. *Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974*. disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/parecer-normativo-cst-162-1974.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Governo Federal, Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa nº 1.187, de 29 de agosto de 2011*. Disciplina os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16160&visao=anotado>>. Acesso em 22 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Governo Federal, Receita Federal do Brasil *Instrução Normativa nº 113, de 21 de setembro de 1998*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14755&visao=anotado>>. Acesso em 12 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Governo Federal, *Decreto nº 6.259, de 20 de novembro de 2007*. Sistema Brasileiro de Tecnologia – SIBRATEC e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6259.htm)>. Acesso em 22 jan. 2018.

BRASIL. Governo Federal, Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em 20 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Governo Federal, *Decreto nº 6.260, de 20 de novembro de 2007*. Dispõe sobre a exclusão do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dos dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica - ICT. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6260.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6260.htm)>. Acesso em 02 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Governo Federal. *Decreto nº 127/2008*. Estabelece normas para execução do disposto no Decreto no 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.convenios.gov.br/legislacao/portarias/portaria-interministerial-n-127-de-29-de-maio-de-2008>>. Acesso em: 05 maio 2018.

\_\_\_\_\_. Governo Federal. *Decreto nº 9.094, de 17 de julho de 2017*. Dispõe sobre a simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos, ratifica a dispensa do reconhecimento de firma e da autenticação em documentos produzidos no País e institui a Carta de Serviços ao Usuário. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9094.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9094.htm)>. Acesso em 23 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional nº 85, de 26 de fevereiro de 2015*: altera e adiciona dispositivos na Constituição Federal para atualizar o tratamento das atividades de ciência, tecnologia e inovação. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc85.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc85.htm)>. Acesso em 23 out. 2017.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional nº 75 de 15 de outubro de 2013*. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contêm. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm)>. Acesso em 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1988*. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em 21 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 10.973, de 02 de dezembro de 2004*. Dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.973.htm)>. Acesso em 11 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991*. Dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8248.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8248.htm)>. Acesso em: 11 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.243/2016, de 11 de janeiro de 2016*. Dispõe sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação e altera a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm#art2)>. Acesso em 20 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.772, de 28 de dezembro de 2012*. Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreiras e Cargos Federais. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12772.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12772.htm). Disponível em: 12 de fev. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.532/1997, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária e da outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)>. Acesso em 05 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015*. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13204.htm)>. Acesso em fev. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991*. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L8313cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8313cons.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.395, de 20 de dezembro de 1996*. Estabelece as diretrizes e bases da educação. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9394.htm)>. Acesso em 02 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.196/2015*. Dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm)> Acesso em 09 jan. 2018.

BRASIL. *Lei nº 12.868, de 14 de dezembro de 2015*. Altera a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12868.htm)>. Acesso em 25 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acesso em 12 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.019, de 31 de junho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm)>. Acesso em 07 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.784, de 22 de setembro de 2008*, Dispõe sobre cargos do Poder Executivo Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11784.htm)>. Acesso: 22 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011*. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)>. Acesso em 25 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009*. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm)>. Acesso em 24 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 20 set. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990*. Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L8032.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8032.htm)>. Acesso em 14 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994*. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8958.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8958.htm)>. Acesso em 03 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.991, de 24 de junho de 2000*. Dispõe sobre realização de investimentos em pesquisa e desenvolvimento e em eficiência energética por parte das empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas do setor de energia elétrica, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9991.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9991.htm)>. Acesso em 20 de dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Distrito Federal. *Lei Complementar nº 328, de 10 de outubro de 2000*. Dispõe sobre a Isenção de Imposto Sobre Serviços – ISS, às entidades que especifica. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=328&txtAno=2000&txtTipo=4&txtParte=>>. Acesso em 12 de fevereiro de 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/LEIS/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/L9790.htm)>. Acesso em 09 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007*. Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e

sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital – PATVD. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11484.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11484.htm). Acesso em: 21 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9637.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9637.htm). Acesso em 05 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.478, de 07 de agosto de 1997. Dispõe sobre política energética nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9478.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9478.htm). Acesso em 18 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm). Acesso em: 20 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9250.htm). Acesso em 12 de fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm). Acesso em 12 de fev. 2018

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Dispõe sobre Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm). Acesso em 14 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad) Contínua 2016*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/trabalho/19915-renda-domiciliar-per-capita-pnad4.html?edicao=19916&t=sobre>. Acesso em: 05 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 202.700-6/DF*. Relator: Maurício Correa. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdão, 08.11.2001. Disponível em: [https://<](https://<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238470>)

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238470>.

Acesso em: 14 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, *ADI nº 1802*. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347276>.

Acesso em 20 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *AI 688808 - SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 25 maio 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+688808%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/pq5lpzz>. Acesso em: 11 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Voto-Vencedor: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10006961>.

Acesso em: 23 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 700.539*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 05/03/2012, publicado em DJ nº 50. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21349243/agravo-de-instrumento-ai-700539-sp-stf/>. Acesso: 20 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 636941-RS*. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>. Acesso em: 20 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *AI nº 732.215/SP*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24.SCLA.+E+732215.NUME.%29+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/c84252e>. Acesso em: 12 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário nº 566.622/RS*, Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23301850/recurso-extraordinario-re-566622-rs-stf/>. Acesso em: 10 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Agravo no Recurso Extraordinário nº 756.255*. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25101254/recurso-extraordinario-com-agravo-are-756255-sp-stf/>. Acesso em: 03 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *ADIn nº 2028*. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. DJ: 05/05/2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>. Acesso em: 10 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança nº 24.283 – DF*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28EDUCA%27%2C3O+INGLES%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/ybsuw262>. Acesso em: 13 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 518.408-RS*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28518408%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/y8434yob>. Acesso em: 20 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *MANDADO DE SEGURANÇANº22.371-DF* Relator Ministro: Francisco Falcão. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2625598&num\\_registro=200601600350&data=20070524&tipo=51&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2625598&num_registro=200601600350&data=20070524&tipo=51&formato=PDF). Acesso em: 13 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1430257/CE*. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201400093148&dt\\_publicacao=25/02/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400093148&dt_publicacao=25/02/2014). Acesso em: 12 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.100.912-RJ*, Min. Sérgio Kukina, Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=200802383408](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200802383408). Acesso em 14 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.010.430/DF* <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=estatuto+educa%E7%E3o+previs%E3o+imunidade&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 02 jun. 2017

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 262590/CE*, 2ª T/STJ, rel.ª Ministra Eliana Calmon, DJe 6/5/02. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200000574716&dt\\_publicacao=06/05/2002](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200000574716&dt_publicacao=06/05/2002). Acesso em 20 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, *RHC 89981/MG*, Ministro: Reynaldo Soares da Fonseca. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201601964698&dt\\_publicacao=19/02/2018](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201601964698&dt_publicacao=19/02/2018)>. Acesso em 20 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5023822-08.2015.404.7000. Desembargador João Batista Lazari. Julgamento em 03/02/2017. Disponível em: <[https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41486145619999101113750174065&evento=41486145619999101113750212802&key=f284ce941ba12444d765690e79296a72f9ecd2912fef32c6284707f5c48e673c](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41486145619999101113750174065&evento=41486145619999101113750212802&key=f284ce941ba12444d765690e79296a72f9ecd2912fef32c6284707f5c48e673c)>. Acesso em: 03 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal. *Apelação Cível 556.403-CE*. Disponível em: <[http://www.trf5.gov.br/archive/2013/05/00082267920114058100\\_20130509\\_5146881.pdf](http://www.trf5.gov.br/archive/2013/05/00082267920114058100_20130509_5146881.pdf)>. Acesso em: 12 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Governo Federal. Decreto nº 9.283/2018. Regulamenta a Lei nº 13.243/2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9283.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Processo nº 023.410/2016*, Análise quanto Obrigatoriedade de inclusão das despesas pagas a organizações sociais que celebram contrato de gestão com a União para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal *estabelecidos na LRF*. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25753C20F01576C26BA403D4A&inline=1>>. Acesso em 05 de jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Mapa das Organizações da Sociedade Civil*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em <<https://mapaosc.ipea.gov.br>>. Acesso em 10 set. 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Editora 34, 1998.

\_\_\_\_\_. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1999.

\_\_\_\_\_. *Teoria novo-desenvolvimentista*. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/2016/311-Sintese-Teoria-Novo-Desenvolvimentista-CCF.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. São Paulo: Elsevier, 2009.

CAMPANTE, Rubens Goyatá. *O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira*. *Dados - Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, 2003.

CANOTILHO, José Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da constituição*. Coimbra: Coimbra, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede: a era da informação – economia, sociedade e cultura*. 9. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006.

CAZADERO, Manuel. *Las revoluciones industriales*. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1995.

CHEVALLIER, Jacques. *El estado posmoderno*. Bogotá: Universidade Externado de Colombia, 2011.

CIRIBELLI, Marilda Corrêa. *Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica*. Rio de Janeiro: Letras, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. *Para viver a democracia*. São Paulo: Brasiliense, 1989.

\_\_\_\_\_. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/8200400111.pdf>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ENTURE STRATEGY. *The growth game-changer: how the industrial internet of things can drive progress and prosperity*. 2015. Disponível em: <[https://www.accenture.com/\\_acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Global/PDF/Dualpub\\_18/Accenture-Industrial-Internet-Things-Growth-Game-Changer.pdf](https://www.accenture.com/_acnmedia/Accenture/Conversion-Assets/DotCom/Documents/Global/PDF/Dualpub_18/Accenture-Industrial-Internet-Things-Growth-Game-Changer.pdf)>. Acesso em: 02 jun. 2017.

DECLARAÇÃO e Programas de Ação de Viena de 1993. Disponível em: <<https://www.oas.org/dil/port/1993%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20e%20Programa%20de%20Ac%C3%A7%C3%A3o%20adoptado%20pela%20Confer%C3%Aancia%20Mundial%20de%20Viena%20sobre%20Direitos%20Humanos%20em%20junho%20de%201993.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquias, terceirização, parceria público-Privada e outras formas*. 9ª, ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

Elcio, Silva, Maria, Scoton, Eduardo Dias e Pereira, Sérgio. *Automação e sociedade: quarta revolução industrial, um olhar para o Brasil*, Rio de Janeiro: Brasport, 2018, p. 20.

FALCÃO, Joaquim. *Democracia, direito e terceiro setor*. 2ª, ed. Rio de Janeiro. FGV, 2006, p. 97

FERNANDES, Rubem César. *Privado, porém público: o terceiro setor na América Latina*. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1996.

FERRARI, Regina Maria Macedo. *Participação democrática: audiências públicas*. In: CUNHA, Sérgio Sérvulo; GRAU, Eros Roberto (Orgs.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. *Direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado. *Processo: 002408244466-2*. Disponível em: <[http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc\\_resultado2.jsp?listaProcessos=10024082444662001](http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_resultado2.jsp?listaProcessos=10024082444662001)>. Acesso em: 03 maio 2017.

ESTADO DO PARANÁ. Constituição. Disponível em: <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=9779&codItemAto=97687>>. Acesso em 05 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.020 de 18 de dezembro de 2014*. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=127242&codTipoAto=&tipoVisualizacao=original>>. Acesso em 10 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. *Governo Estadual, RICMS - Aprovado pelo Decreto nº 6.080 de 28/09/2012*, Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/106201206080.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996*. Dispõe sobre ICMS, com base do art. 155 da Constituição Federal, Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>>. Acesso em 11 de set. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Paraná. *Processo: 781308-1*. Des. Ruy Francisco Thomaz, Disponível em: <<https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19716022/apelacao-civel-e-reexame-necessario-apcvreex-7413081-pr-0741308-1>>. Acesso em: 21 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado. *Processo: 1215086-8*. Des. Rubens Oliveira Fontoura, Primeira Câmara Cível, DJ: Rubens Oliveira Fontoura. Disponível em: <[http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11799111/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1215086-8#integra\\_11799111](http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11799111/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1215086-8#integra_11799111)>. Acesso em: 01 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado. *Processo: 1099717-4*. Disponível em: <<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11568687/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1099717-4>>. Acesso em: 08 maio 2017.

ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Apelação nº 0054974-29.2006.8.26.0114*, da Comarca de Campinas. Disponível em: <[https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=9654416&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha\\_7ed1c1d7bf3044e5a4a57b3323ef0e7b&vICaptcha=YryE&novoVICaptcha=>](https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=9654416&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_7ed1c1d7bf3044e5a4a57b3323ef0e7b&vICaptcha=YryE&novoVICaptcha=>)>. Acesso em: 23 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação nº 0009736-68.2009.8.26.0053*, da Comarca de São Paulo. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8557029&cdForo=0>>. Acesso em: 05 jun. 2017.

FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. A ADIN 1802/DF, *imunidade tributária e lei complementar*. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2017.

\_\_\_\_\_. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. *Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações*. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal do Ceará*, v. 30, n. 1, 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1240/1208>>. Acesso em: 02 abr. 2017.

FOLLONI, André. *A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema*. *Revista dos Direitos Humanos Fundamentais*, Osasco, n. 1, jan./jun. 2014.

GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade: o estado e a sociedade para além do bem e do mal*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

\_\_\_\_\_. *O jardim e a praça para além do bem e do mal: uma antítese ao critério de subsidiariedade como determinante dos fins do estado social*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

GARCÍA Manuel Pelayo. *Las transformaciones del estado contemporaneo*. Madrid: Alianza Universidad, 1991.

GONÇALVES, Pedro. *Entidades privadas com poderes públicos*. Coimbra: Almedina, 2005.

GRAU, Eros. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: RT, 1981.

GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Competência tributária e imunidades dos livros e do papel*. In: DERZI, Misabel A. M. (Org.). *Competência tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

\_\_\_\_\_. *Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais*. In: GRUPENMACHER, Betina T. et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

HOBSBAWM, Eric. *Era dos extremos: o breve século XX - 1914-1921*. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

\_\_\_\_\_. *A era das revoluções: 1789-1848*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

\_\_\_\_\_. *Sobre história*. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

HUGON, Paul. *História do pensamento econômico*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1981.

IBM. Disponível em: <<https://www.ibm.com/watson/br-pt/>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

JOÃO PAULO II, Papa. Centesimus annus. In: SARTORI, Luís Maria A. (Org.). *Encíclicas do Papa João Paulo II*. São Paulo: LTr, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do terceiro setor*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MACHADO, Augusto Cesar Marins. FRANCISCONI, Karine e CHAERKI, Sérgio. *Mapeando organizações do terceiro setor sob à luz. Da estratégia: Aproximações e relações teóricas do campo*, Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/159.pdf>>. Acesso em 05 jan. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. *Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a lei 9.532/97*. In: ROCHA, Valdir de O. (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998.

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidades*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

\_\_\_\_\_. *Panorama histórico-legislativo do terceiro setor no Brasil: do conceito de terceiro setor à lei das OSCIP*. In: OLIVEIRA, Gustavo H. J. (Org.). *Direito do terceiro setor: atualidades e perspectivas*. Curitiba: OAB - Seção do Paraná, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*, São Paulo, n. 4, 1998, Centro de Extensão Universitária, RT.

\_\_\_\_\_. (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. *Imunidade de instituições sem fins lucrativos dedicadas à previdência e assistência social*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *Entidades de assistência social, sem fins lucrativos, e a imunidade tributária das contribuições sociais à luz da Constituição Federal (§ 7º do art. 195) – Necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II) – E a inconstitucionalidade do projeto de lei – PL Nº 3.021 (Parecer)*. Revista Jurídica Tributária, São Paulo, n. 2, jul./set. 2008.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Natureza jurídica das organizações sociais e das organizações da sociedade civil de interesse público*. Fórum de contratação e gestão pública, n. 167, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *O neocolonialismo e o direito administrativo brasileiro*. Revista Eletrônica de Direito do Estado – REDE, Salvador, n. 17, p. 1-13, jan./mar. 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2016.

MESSINA, Regina A. Lunardelli. *O papel das organizações não governamentais na concretização dos direitos fundamentais*. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, ano 12, n. 49, p. 106-109, out./dez. 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

\_\_\_\_\_. *Teoria do poder: sistema de direito político (estudo juspolítico do poder)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MUNICÍPIO DE CURITIBA. *Lei Complementar nº 22, de 03 de junho de 1998*. Dispõe sobre obre incentivos fiscais para empresas que desenvolvem programas de "Software", instaladas no Setor Especial do Parque de Software da Cidade Industrial de Curitiba". Disponível em: <<http://multimidia.curitiba.pr.gov.br/2010/00083167.pdf>>. Acesso: 22 set. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei Orgânica do Município de Curitiba*. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/lei-organica-curitiba-pr>>. Acesso em 08 jan. 2018.

MUNICÍPIO DE RECIFE. *Lei Orgânica do Município do Recife*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/lei-organica-recife-pe>>. Acesso 02 fev. 2018.

NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 1987.

\_\_\_\_\_. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

OCDE. *Perspectivas da OCDE sobre ciência, tecnologia e indústria de 2014*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/publications/perspectivas-de-la-ocde-sobre-ciencia-tecnologia-e-industria-2014-version-abreviada-9789264226487-es.htm>>. Acesso em: 05 maio 2017.

\_\_\_\_\_. *Manual de Oslo – Diretrizes para Coleta e Interpretação de Dados sobre Inovação*. Disponível em: <http://www.finep.gov.br/images/apoio-e-financiamento/manualoslo.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2017.

ONU. *Conferência das Nações Unidas sobre comércio e desenvolvimento – UNCTAD*. Disponível em: <[http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2014d7\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2014d7_en.pdf)>. Acesso em: 03 maio 2017.

OLIVEIRA, Gustavo J. (Coord.). *Terceiro setor, empresas e estado: novas fronteiras entre o público e o privado*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

\_\_\_\_\_. *Terceiro setor e o direito administrativo*. In: NUNES JUNIOR, Vidal Serrano et alii (Coord.). *Enciclopédia jurídica da PUCSP: tomo II - direito administrativo e constitucional*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

\_\_\_\_\_. Gustavo Henrique Justino de. *O direito do terceiro setor*. *Revista de Direito do Terceiro Setor*, n. 1, Belo Horizonte, 2007

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

PARANÁ. *Parque Tecnológico Virtual do Paraná*. Disponível em: <<https://ptvparana.com/>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. *Núcleo de Inovação e Tecnologia do Paraná – NITPAR*. Disponível em: <<http://www.nitpar.pr.gov.br/>>. Acesso em: 16 jan. 2018.

PERRONE-MOISÉS, Cláudia. *Direitos humanos e desenvolvimento: a contribuição das Nações Unidas*. In: PERRONE-MOISÉS, C.; AMARAL JUNIOR, A. (Orgs.). *O cinquentenário da Declaração Universal dos Direitos Humanos*. São Paulo: Edusp/Fapesp, 1999.

PIOVESAN, Flávia; BARBIERI, Carla Bertucci. *Terceiro setor e direitos humanos*. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo M. (Orgs.). *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. São Paulo: Thompson/IOB, 2005.

PONTES FILHO, Valmir. *O estado brasileiro, sua atuação e seu dever constitucional*. In: Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 31, p. 68-69, 2002.

Pontifícia Universidade Católica PUC-PR. *Convênio de Cooperação Técnica e Científica* 22.342. Disponível em: <[http://multimedia.transparencia.curitiba.pr.gov.br/contratos/integra/2016/PMC\\_2016\\_22342\\_\\_1.pdf](http://multimedia.transparencia.curitiba.pr.gov.br/contratos/integra/2016/PMC_2016_22342__1.pdf)>. Acesso em 20 de jan. 2017.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. *Terceiro setor*. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Altair. *Bactéria pode dar Imortalidade ao concreto*. Disponível em: <http://www.cimentoitambe.com.br/bacteria-pode-dar-imortalidade-ao-concreto/>. Acesso em: 21 jul.2017.

\_\_\_\_\_. *Elementos do direito: direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Direitos fundamentais: proteção e restrição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHUMPETER, J. A. *Teoria do desenvolvimento econômico: uma investigação sobre os lucros, capital, crédito, juros e ciclo econômico*. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

SEN, AMARTYA. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA, Virgílio Afonso da. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. Revista de Direito do Estado, São Paulo, 2009.

SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Sílvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

UNESCO. *Ciencia, tecnología e innovación, desarrollo sustentable e inclusivo: un análisis desde las políticas*. Disponível em: <<http://www.unesco.org/fileadmin/MULTIMEDIA/FIELD/Montevideo/pdf/PolicyPapers/CILAC-InnovacionEmpresarial.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2017.

VALIM, Rafael. *A subvenção no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Contracorrente, 2015.

VEIGA, José Ely da. *Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI*. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

WAHRLICH, Beatriz Marques de Souza. *Reforma administrativa federal brasileira: passado e presente*. Revista de Administração Pública, v. 8, p. 27-75, 1974.

WEBER, Max. *Economia e sociedade*. 4<sup>a</sup>. ed. Brasília: Editora UNB, 2009.