

Conceito de instituição de educação e a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal

Kátia Maria Araújo de Oliveira*

Sumário: 1 Introdução. 2 Imunidade tributária - Conceito. 3 Fundamentos constitucionais da imunidade das instituições de educação. 4 Requisitos legais para a obtenção da imunidade. 4.1 Regulamentação da imunidade tributária das instituições de educação. 5 Instituição de educação - Conceito. 6 Conclusão. Referências.

1 Introdução

As ações das organizações da sociedade civil voltadas para causas públicas têm crescido no mundo globalizado e, em especial, no Brasil. As pessoas jurídicas de direito privado, que constituem o Terceiro Setor, são entidades que se originam do poder criador da vontade individual, em conformidade com o direito positivo, em alguns casos para benefício dos próprios instituidores (associações), e outros no interesse da sociedade (fundações).

O conceito legal de público a ser aplicado ao Terceiro Setor passa por uma análise das relações entre Estado e sociedade civil, como evoluíram ao longo do Século XX, conduzindo à criação de uma estrutura legal regulando estas relações.

O Novo Código Civil define e separa as pessoas jurídicas de direito privado: associações são constituídas pela união de pessoas para fins não-econômicos (artigo 53); fundação é constituída por uma dotação especial de bens, realizada por um instituidor que especificará o fim a que se destina e declarará, se quiser, a maneira de administrá-la (art. 62).

O constituinte, sabendo da importância destas entidades, utiliza-se do direito tributário como instrumento de política social,

* Promotora de Justiça de Entrância Especial. Especialista em Direito Civil e Processual Civil pela Universidade Cândido Mendes; Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade Federal do Amazonas.

buscando a diminuição das desigualdades regionais, buscando na legislação infraconstitucional os requisitos para a concessão do favor constitucional.

2 Imunidade tributária – conceito

A Constituição Federal erigiu, dentre outros limites constitucionais, o da imunidade ao seu poder de tributar. A imunidade constitui-se em forma de não-incidência pela supressão desta competência. Logo, aplicando-se este conceito, certos fatos, pessoas ou situações comuns à tributação estão fora do campo de incidência, isto é, não podem ser tributadas, atendidos pressupostos ou requisitos presentes na Carta Magna que, conforme a situação, remete à lei complementar.

Esta imunidade tributária pode e deve ser reconhecida administrativamente mediante comprovação de condições legais (CTN, art. 14), e requerida junto ao Fisco, que tem competência para conceder o benefício constitucional.

Portanto, entenda-se, imunidade não é renúncia, é limitação imposta ao poder de tributar do Estado pela própria Constituição Federal.

Competência tributária é a faculdade que as pessoas políticas possuem para criar, *in abstracto*, tributos. Ao exercitá-la devem descrever legislativamente os elementos essenciais da norma jurídica tributária (a hipótese de incidência do tributo, sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo e alíquota).

As regras de imunidade tributária demarcam o campo reservado para tributação. Se preferirmos, apontam os limites materiais e formais da atividade legislativa tributária.

A respeito, Eduardo Domingo Bottallo observou:

... o campo de incidência da norma tributária é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva torna-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não-incidência. Esta corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que – apesar de existentes – não foram alcançados pela disposição normativa.

Pois bem, quando a não incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação – por estar contida no próprio texto de lei maior – apresenta-se como limitação constitucional ao poder de tributar de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Este pois o campo das imunidades tributárias: hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificadas...¹

Pode-se afirmar que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcancem pessoas, coisas ou ambas.

O que se pretende expressar é que a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações previstas na Constituição. A denominada imunidade subjetiva alcança pessoas por sua própria natureza jurídica (exemplificando: imunidade do art. 150, VI, “c” da CF). E, às entidades de educação, são aplicáveis os dois princípios.

3 Fundamentos constitucionais da imunidade das instituições de educação

O artigo 150, VI, “c” da CF declara imunes aos impostos “o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos aos requisitos da lei.”

Tendo presente que a Nação só se desenvolverá quando o povo tiver acesso à educação em sentido amplo, o Constituinte inseriu no art. 205 a seguinte determinação: “ Artigo 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”.

Trata-se de norma que, embora de eficácia limitada, não pode ser ignorada pelos Poderes Públicos, já que cuida de interesse social relevante. Sendo a educação um direito de todos e um dever do

¹ Fundamentos do IPI. Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo, p. 107/108

Estado, carece de diuturno incentivo, de modo a proporcionar o pleno desenvolvimento das pessoas.

Assim, em face da relevância da educação e cômico das deficiências do Estado no setor, o constituinte houve por bem autorizar fosse o ensino proporcionado também por instituições privadas. Com efeito, o art. 209 da CF declara textualmente ser ensino “livre à iniciativa privada”, bastando que ela cumpra as normas gerais da educação nacional e tenha autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

Para favorecer esta cooperação com o Estado, auxiliando-o a promover o desenvolvimento das pessoas, dando-lhes os meios intelectuais para o pleno exercício da cidadania, é que o art. 150, VI, “c” da CF estabelece serem imunes a impostos as instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei.

E o próprio legislador constituinte já indicou o requisito básico para o desfrute da imunidade em tela: **instituição de educação, sem fins lucrativos**. Tem-se que é instituição de educação, imune a tributos a que, sem finalidade de lucro, secunda o Estado no alcance dos objetivos apontados no art. 205 da Constituição.

Observe-se que o requisito “sem finalidade de lucro” não significa a gratuidade na prestação do serviço. De fato, só a circunstância de uma instituição cobrar mensalidade de seus alunos não inviabiliza seu direito a imunidade. Pelo contrário, se, com o produto da arrecadação, remunera seus funcionários e professores, investe em equipamento e material, continua a ter pleno direito ao benefício constitucional.

Este é o entendimento de Carrazza:

O legislador constituinte, fazendo uso da palavra instituição, quis imunizar as entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências, no setor educacional. Se, apenas para argumentar, as entidades particulares não gozassem da imunidade, pela só circunstância de não serem gratuitos seus serviços, jamais este sentido da norma constitucional poderia ser alcançado.²

No entanto, ainda que sem fins lucrativos, devem estas entidades qualificar-se como instituição de educação, e neste momento, chega-se

² CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das Fundações de direito privado sem fins lucrativos: art. 150, VI, “c”, pars. 4º e 195, par. 7º da Constituição Federal - Brasília: Rossetto, 2006.

ao ponto primordial para a concessão do favor constitucional, como conceituar a expressão “instituição de educação”?

4 Requisitos legais para a obtenção da imunidade (art. 150, VI, “c” da CF)

Como já visto, a CF determina, em seu art. 150, VI, “c”, que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, devem atender aos requisitos da lei, para obtenção do favor constitucional.

Entenda-se que a referida lei só pode ser complementar, nunca ordinária, justamente porque vai regular imunidade tributária, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar. As limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do art. 146, II da CF só podem ser reguladas por meio de lei complementar.

Lei complementar que deve cuidar apenas dos aspectos formais, pois o próprio legislador constituinte já indicou o requisito básico para o desfrute da imunidade; atividade voltada para educação e ausência de fins lucrativos. Neste caso, o legislador complementar não tem competência para abrir ou fechar portas da tributação das instituições de educação, deve, apenas, detalhar requisitos e limites para a fruição do benefício.

Geraldo Ataliba ensina:

A Constituição não pôs requisitos outros além de tratar-se de instituição que cuide de matéria de educação ou assistência social e não ter fins lucrativos. Só poderá o Congresso Nacional cuidar de algumas outras características essenciais que decorram de outros princípios constitucionais, ou desse mesmo preceito deduzir explicitamente desdobramentos ou implicações que nele já se contenham.

O que o artigo 150, VI, “c” quer é a colaboração destas entidades – particulares por natureza – com o Estado. Quer a Constituição não só incentivar pessoas privadas a criarem instituições de educação e assistência suprindo as deficiências da ação estatal, aperfeiçoando-se ou melhorando-se, como ainda visa assegurar que essas

entidades existam desembaraçadamente, inclusive quanto a encargos tributários.³

A doutrina entende que o art. 14 do CTN é lei complementar em sentido material e nesta medida aponta as condições suficientes à fruição da imunidade que o art. 150, VI, “c” da CF concedeu às instituições educacionais.

Indo ao ponto, este dispositivo constitucional prevê que as instituições de educação para terem jus ao benefício devem seguir as determinações do dispositivo do CTN, apenas e tão somente.

4.1 Regulamentação da imunidade tributária das instituições de educação (artigos 9º e 14 do CTN)

O disposto no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, remete-se aos requisitos previstos em lei complementar, que já existe, no caso o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988, com este *status*.

E, para afastar qualquer dúvida a respeito, didática a transcrição de trecho de acórdão recentemente proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nestes termos: “as limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser reguladas apenas por meio de lei complementar, *ex vi* do art. 146, inciso II da Lei Maior, que assim dispõe, de forma expressa”.

Sacha Calmon Navarro Coelho argumenta que:

Não é e nem poderia ser lei ordinária. A uma, porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição, se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária. Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais poder permanente de emenda à Constituição.⁴

É, portanto, a Lei n.º 5.172/6 – Código Tributário Nacional – o diploma legal competente para dispor sobre os requisitos a serem cumpridos pelas instituições de educação e de assistência social,

³ Imunidade de Instituições de Educação e Assistência. Revista de Direito Tributário, vol. 55, p. 139.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários a Constituição de 1988 - Sistema tributário, 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 349.

com caráter de norma que estabelece as regras gerais em matéria de legislação tributária e regulamenta as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Da análise dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, inferem-se os requisitos a serem observados pelas entidades de educação para o gozo da imunidade prevista na Constituição Federal, que podem ser resumidos nos seguintes:

- a) serem instituições de educação;
- b) não apresentarem fins lucrativos;
- c) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;
- d) aplicarem integralmente no país os seus recursos;
- e) utilizarem os recursos, exclusivamente, na manutenção de seus objetivos institucionais;
- f) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revertidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Primordial a conceituação de instituição de educação. Ora, o art. 205 da CF/88 estabelece que “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”.

Neste caso, o de instituição de educação, a imunidade tributária é a consagração da admissão, por parte do Estado, através da Constituição, do papel fundamental da iniciativa privada em questão de interesse social.

Como instituição de educação, deve ser considerada toda aquela que volte suas atividades à promoção dos valores que englobam o **conceito pleno de educação**.

Novamente, o conflito concentra-se na interpretação “instituição de educação”, prevista no texto constitucional.

5 Instituição de educação – conceito

Nossa lei maior prevê que “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.”

A atividade desempenhada pelas entidades educacionais é de tamanha relevância que a Constituição as afasta do alcance da competência tributária dos entes estatais.

Para avaliar o alcance da expressão instituto educacional, faz-se essencial a definição do vocábulo educação. Ora, toda sociedade exige homogeneidade entre seus membros, e a educação reforça esta homogeneidade, pois desde criança são fixados conceitos de uma vida coletiva.

A respeito ensina Durkheim que

a educação é a ação exercida, pelas gerações adultas, sobre as gerações que não se encontram, ainda, preparadas para a vida social; tem por objeto suscitar e desenvolver na criança, certo número de estados físicos, intelectuais e morais, reclamados pela sociedade política, no seu conjunto, e pelo meio especial a que a criança, particularmente, se destina.⁵

O conceito de educação, como visto, é muito amplo e encontra guarida na própria Carta Magna, que estabelece os deveres do Estado em matéria de educação e garante o desenvolvimento da pessoa e da criação artística. O art. 214 da CF faz menção à formação para o trabalho, a promoção humanística, à promoção científica e à promoção tecnológica.

A educação, para fins de enquadramento da instituição no conceito de imunidade previsto no art. 150, VI, “c” da CF, deve ser assim considerada:

A educação, ressalte-se por oportuno, deve ser considerada em seu sentido *lato* de forma ampla e irrestrita. Não se pode pretender que a educação a que se refere o artigo que dispõe a respeito da imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social seja considerada somente aquela destinada ao ensino básico e fundamental. Deve, sim, ser considerada toda e qualquer forma de educação e em qualquer grau.

⁵ DURKHEIM, Émile. Definição de educação. Educação e Sociologia. Tradução de Lourenço Filho. São Paulo: Melhoramentos, 1952.

Repercussão desta conclusão é o fato de que não somente as entidades que, enquadradas nos requisitos antes descritos, promovam a educação básica estarão beneficiadas com a imunidade tributária. Também as instituições de ensino superior, e outras similares, que atuem na promoção da educação possibilitando o exercício da cidadania em sua concepção plena, poderão fruir de imunidade tributária, observados os requisitos para tanto... ainda faz-se importante ressaltar que o conteúdo de educação que ora se analisa, a nosso ver, não pode ser tido de forma restrita. Isto porque o próprio conceito de educação é bastante genérico e abrange inúmeras manifestações humanas, dentre elas, por exemplo, as históricas, culturais, artísticas, desportivas, entre outras, podendo-se em verdade, ramificar a educação para fazer incidir especificamente a imunidade tributária em determinados setores.⁶

Acompanha-se o ensino de Aliomar Baleeiro que entende ser educação “não apenas a instituição de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centro de pesquisa, museu, atelier de pintura ou escultura, o ginásio de esportes, as academias de letras, artes e ciências”.⁷

Portanto, desde as instituições particulares de ensino fundamental, médio e superior, passando pelas instituições de ensino profissional, de difusão da cultura e do esporte, de educação ambiental, museus, teatros, todas são abarcadas pelo instituto da imunidade tributária destinada às entidades educacionais nos termos do art. 150, VI, “c” da CF.

Pode-se afirmar que “a razão do assistencialismo da educação privada torna-se compreensível na medida em que seus bens e serviços são integralmente voltados para o custeio de atividades essencialmente sociais e até mesmo de índole estatal.”⁸

Com base no art. 205, entenda-se que a imunidade assegurada pela CF/88 às instituições de educação, sem fins lucrativos, tem em vista um amplo escopo de fins sociais, incluindo no âmbito da promoção da educação não apenas o ensino formal curricular, mais sim amplo leque de atividades a serem desenvolvidas com a colaboração da sociedade,

⁶ SOUZA, Leandro Marins. Tributação do Terceiro Setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁸ DINIZ, Gustavo Saad. Direito das Fundações Privadas – teoria geral e exercício de atividades econômicas. São Paulo: Lemos e Cruz, 2006.

visando o desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho.

Neste entendimento a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei n.º 9.394/94) define “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.”

O citado diploma legal dispõe que “a educação, inspirada nos princípios da liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Deste modo não só as entidades voltadas para o ensino formal curricular, mas também as instituições privadas sem fins lucrativos dedicadas à promoção da cultura, à formação para a cidadania, ao ambientalismo, entre outras, são alcançadas pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, c, da CF/88, já que estas finalidades também se destinam à promoção da educação, em seu sentido mais amplo.

Cabe a citação de Kant para quem “o fim da educação é desenvolver, em cada indivíduo, toda a perfeição de que ele seja capaz”, e esta perfeição não será alcançada com o simples estudo curricular formal, e sim, com a capacidade de proporcionar aos membros desta sociedade, condições de alcançar todos os objetivos que buscam, vejam-se conhecimentos de línguas estrangeiras, informática, artes em geral, capacidades técnicas, entre outros.

6 Conclusão

A Constituição Federal, utilizando-se de regras tributárias, instituiu benefícios para entidades da sociedade civil, que buscam a realização de objetivos “públicos”, porém sem a interferência e o amparo estatal.

Conforme examinado, as instituições de “educação”, atendidos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, são premiadas com imunidade fiscal para que, com os recursos por ela obtidos, melhorem sua atuação em prol da coletividade.

No entanto, em muitas ocasiões, esta prerrogativa das instituições de educação de obterem o benefício constitucional (imunidade) é breçada

por posicionamentos do poder público, nas esferas municipal, estadual ou federal, conceituando o vocábulo "educação", disposto no texto constitucional de forma restrita, ou seja, compreendendo que apenas as entidades voltadas para o ensino fundamental, médio e superior, estariam aptas a gozar da imunidade prevista constitucionalmente.

Este posicionamento afasta-se do objetivo do constituinte ao conceder às instituições de educação benefícios fiscais para que, com este favor, capacitem-se, auxiliando o Estado no desenvolvimento do indivíduo de forma que atinja seu potencial, o que não será alcançado unicamente com o estudo das matérias tradicionais. Para evoluir nesta nova sociedade o indivíduo precisa ter um vasto grau de conhecimento, apreendido não só nos bancos das escolas, como também em museus, teatros, laboratórios, e até mesmo nas academias de esportes.

O norte não é proporcionar cada vez maiores superávits fiscais para o Estado, a meta, neste aspecto, é proporcionar a estas entidades suporte que as ajudem a crescer enquanto instituição de educação, exercendo uma atribuição que caberia ao Estado que é ineficiente, melhorando a qualificação dos membros desta sociedade, tornando-os aptos a posicionar-se neste mundo cada vez mais competitivo e globalizado.

Referências

- ALVES, Francisco de Assis. **Associações, sociedades e fundações no código civil de 2002**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência social. **Revista de Direito Tributário**. Caderno de Direito Tributário. v. 15 – jan./mar., n. 55, 1991.
- BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos. Artigo 150, VI, c, parágrafo 4º e artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal**. Brasília: Rossetto, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas: teoria geral e exercício de atividades econômicas**. São Paulo: Lemos e Cruz, 2006.
- DURKHEIM, Émile. Definição de educação. Tradução de Lourenço Filho. **Educação e Sociologia**. São Paulo: Melhoramentos, 1952.
- PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social. Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, tributários**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- SOUZA, Leandro Marins. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.