



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

JOSUÉ DUTRA DE ARAÚJO COELHO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DA
EDUCAÇÃO**

SANTA RITA-PB

2024

JOSUÉ DUTRA DE ARAÚJO COELHO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DA
EDUCAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Unidade Santa Rita, do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Ciências Jurídicas.

Orientador(a): Prof^a. Dr.^a Alessandra Danielle Carneiro dos Santos Hilário

SANTA RITA-PB

2024

**Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação**

C672i Coelho, Josué Dutra de Araújo.

A imunidade tributária como instrumento de promoção
da educação / Josué Dutra de Araújo Coelho. - Santa
Rita, 2024.

53 f. : il.

Orientação: Alessandra Danielle Carneiro dos Santos
Hilário.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ.

1. Imunidade tributária. 2. Instituições
educacionais. 3. Direito à educação. 4. Entidade
Beneficente de Assistência Social. I. Hilário,
Alessandra Danielle Carneiro dos Santos. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÉNCIAS JURÍDICAS
DIREÇÃO DO CENTRO
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS
DEPARTAMENTO DE CIÉNCIAS JURÍDICAS
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

CCJ Centro de
Ciências
Jurídicas

DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC

**ATA DA BANCA EXAMINADORA DA DEFESA PÚBLICA DO TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao vigésimo terceiro dia do mês de Abril do ano de dois mil e vinte quatro, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “A imunidade tributária como instrumento de promoção da educação”, sob orientação do(a) professor(a) Alessandra Danielle Carneiro dos Santos Hilário que, após apresentação oral, foi arguido pelos integrantes da Banca Examinadora que se reuniram, reservadamente, e decidiram emitir parecer favorável à Cupraneal, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, do(a) aluno(a) Josué Dutra De Araujo Coelho com base na média final de 10,0 (dez). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

A. Hilário

Alessandra Danielle Carneiro dos Santos Hilário

Alex Tavares dos Santos

Alex Tavares dos Santos

Demetrius Almeida Leão

Demetrius Almeida Leão

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Synara Dutra, por todo amor, carinho e dedicação, que sempre esteve orando e me orientando de forma tão sábia, por ter acreditado em mim e por ter me ensinado o valor da fé.

Ao meu pai, Ivanildo Gomes, exemplo de força e coragem, por sua dedicação incondicional à família, por estar à disposição sempre que preciso, por ter me ensinado o valor do trabalho, com agilidade e competência.

À minha irmã, Susana Dutra, pelo amor, carinho e amizade. Exemplo de mãe, mulher forte e linda. Te amo muito Suuh.

Ao meu irmão, Israel Gomes, a quem, desde pequeno, sempre admirei, por seu talento e camaradagem.

À toda minha família, que mesmo longe, sempre carreguei no meu coração, essa vitória também é de vocês.

Aos meus cunhados, Luan e Luana, por cuidarem dos meus irmãos tão queridos.

À minha sobrinha, a pequena Sarinha, por ser linda.

Ao meu amor, Maria Rosa, por quem sou cada dia mais apaixonado, linda e inteligente. Sua alegria e seu sorriso são uma fonte de energia para enfrentar as batalhas do dia a dia. Sei que mais desafios virão, mas estou tranquilo por tê-la ao meu lado.

À Lucy e Nath, por me apoiar com a técnica e à disposição em ajudar nesse trabalho, devo uma pizza para cada uma.

Aos meus amigos do Escritório Fabio Lopes Advocacia, pelo aprendizado e pela companhia. Levarei comigo a experiência e o carinho de vocês.

Aos meus amigos da “Diretoria”, camaradas de estudo, tenho certeza de que cada um terá um futuro brilhante.

À minha orientadora, Alessandra Danielle Carneiro dos Santos Hilário, a quem estimo com admiração, exemplo de profissional que se compromete com uma postura ética e responsável.

RESUMO

O presente estudo trata sobre a imunidade tributária das instituições educacionais sem fins lucrativos como um instrumento importante de contribuição para a democratização da educação no Brasil. A pesquisa tem como objetivo evidenciar como a imunidade tributária, estabelecida pelo art. 150, VI, “c” e art. 195, § 7º da Constituição Federal, emerge como um importante instrumento com potencial significativo para impulsionar e preservar o funcionamento das Entidades Educacionais e assim promover o acesso à educação. Contudo, o instituto da imunidade está envolto em entrelinhos que não foram precisamente definidas pelo legislador constitucional e, por esse motivo, necessitam de esclarecimento. Sobre esse aspecto, essa pesquisa, por meio do método dedutivo, desenvolve uma análise voltada para a compreensão do que é o instituto da imunidade tributária das instituições educacionais, destacando quais são os requisitos para obtenção do benefício expresso no texto constitucional e na legislação infraconstitucional, além de demonstrar como o excesso de burocracia inviabiliza a concessão da imunidade tributária e como a falta de uma definição do que seria uma Instituição Educacional, que funcione como entidade benéfica de assistência social, obscurece e cria divergências jurisdicionais a respeito de quais entidades estariam alcançadas pela imunidade tributária. Em que pese a ausência de clareza acerca da concessão da imunidade prevista nos arts. 150, IV, c e 195, §7º, ambos da Constituição Federal de 88, a jurisprudência já vem ampliando a abrangência das instituições educacionais alcançadas, bem como simplificando o processo de obtenção dessas imunidades, para fins de conferir efetividade aos objetivos do legislador constituinte originário. O estudo conclui que a desburocratização e a ampliação do alcance da imunidade tributária podem contribuir para o processo de democratização da educação no Brasil, uma vez que o fim desses entraves possibilitaria a inserção de um maior número de instituições educacionais sem fins lucrativos no instituto da imunidade tributária.

Palavras-chaves: Imunidade Tributária. Instituições Educacionais. Direito à Educação. Entidade Benéfica de Assistência Social.

ABSTRACT

This study deals with the tax immunity of non-profit educational institutions as an important instrument for contributing to the democratization of education in Brazil. The research aims to show how tax immunity, established by art. 150, VI, "c" and art. 195, § 7 of the Federal Constitution, emerges as an important instrument with significant potential to boost and preserve the number of Educational Entities and thus promote access to education. However, the institute of immunity is shrouded between the lines that were not precisely defined by the constitutional legislator and, for this reason, require clarification. In this respect, this research, using the deductive method, develops an analysis aimed at understanding what the institute of tax immunity is for educational institutions, highlighting the requirements for obtaining the benefit expressed in the constitutional text and in infra-constitutional legislation, in addition to demonstrating how excessive bureaucracy makes it impossible to grant tax immunity and how the lack of a definition of what an educational institution that functions as a charitable social assistance entity would be obscures and creates jurisdictional differences as to which entities would be covered by tax immunity. Despite the lack of clarity regarding the granting of the immunity provided for in articles 150, IV, c and 195, §7, both of the Federal Constitution of 88, case law has already been expanding the scope of the educational institutions covered, as well as simplifying the process of obtaining these immunities, in order to give effect to the objectives of the original constituent legislator. The study concludes that reducing bureaucracy and broadening the scope of tax immunity can contribute to the process of democratizing education in Brazil, since the end of these obstacles would make it possible to include a greater number of non-profit educational institutions in the tax immunity institute.

Keywords: Tax immunity. Educational Institutions. Right to Education. Charitable Organization for Social Assistance.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 A PROMOÇÃO DA EDUCAÇÃO COMO UM DIREITO SOCIAL EM UM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	11
2.1 DIREITO À EDUCAÇÃO COMO UM DIREITO SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	14
2.2 PARTICIPAÇÃO DA INICIATIVA PRIVADA NA PROMOÇÃO DO DIREITO À EDUCAÇÃO	19
2.3 TERCEIRO SETOR E AS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS	22
2.4 PARTICIPAÇÃO PRIVADA NA EDUCAÇÃO	26
3 O BENEFÍCIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	29
3.1 A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS	35
4 APLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	40
5 JURISPRUDENCIA E AMPLIAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	43
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS.....	50

1 INTRODUÇÃO

A educação é um dos direitos sociais mais basilares da sociedade e está intrinsecamente ligada ao desenvolvimento humano, ao exercício da cidadania e a possibilidade de os indivíduos alcançarem condições mais dignas de vida. Por esses motivos, é de fundamental importância que esse direito seja assegurado e fornecido tanto pelo Estado, quanto pela família e pelos demais grupos que formam a sociedade.

Nesse contexto, a Constituição Federal sedimenta uma série de objetivos que visam promover e incentivar a Educação em todos os seus aspectos, em prol do desenvolvimento da pessoa, do exercício da cidadania e da qualificação para o trabalho. Todavia, para alcançar tais metas, é essencial que o Estado assuma o papel de agente da promoção social e garantidor principal do cumprimento de tal direito.

Embora o dever de garantir o direito à educação seja do Estado, muitos são os desafios a serem enfrentados para concretizar os preceitos constitucionais e fomentar a educação de maneira eficaz, qualificada e acessível a educação.

Dessa forma, com o intuito de complementar essa atividade essencial, a Constituição prevê a cooperação de agentes não estatais, como a família e as entidades privadas com a finalidade de preencher as lacunas deixadas pelo poder público.

Nesse aspecto, para que a iniciativa privada, na forma de instituições educacionais sem fins lucrativos, participe ativamente nessa missão, o legislador constituinte introduziu a prerrogativa da imunidade tributária, conforme estipulado pelo art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal. Desta forma, fica vedado ao Poder Público instituir tributos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições educacionais sem fins lucrativos, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos em lei.

Além disso, a Constituição Federal também concede imunidade em relação às contribuições sociais, conforme previsto no seu art. 195, § 7º, para instituições educacionais que são reconhecidas como entidades benfeitoras de assistência social.

Assim, o Instituto da imunidade tributária busca não apenas atrair o setor privado para desenvolver o setor educacional, mas também preservar as entidades educacionais sem fins lucrativos já existentes, que historicamente sempre foram

atuantes na educação do país, bem como incentivar a criação de outras instituições para promoverem o ensino e ampliar o acesso à educação.

Diante disso, as instituições que prestam serviços na área educacional possuem preceitos claros para sua proteção, o que exprime a preocupação do Estado em assegurar o direito fundamental à educação. Essa perspectiva fortalece a intenção da Constituição em estabelecer entidades como colaboradoras do Estado para apoiar a execução deste mandato constitucional, desde que cumpram os requisitos estabelecidos em lei.

Contudo, a análise dos requisitos para a concessão do benefício da imunidade tributária, na prática, complexifica ou até inviabiliza a atividade dessas entidades educacionais, as quais, apesar dos obstáculos, defrontam na tentativa de fomentar uma atividade tão desafiadora no Brasil.

Outrossim, destaca-se que, em contrapartida a esses desafios presente na aplicação da imunidade tributária das entidades educacionais, o entendimento jurisprudencial atual tem ampliado cada vez mais as entidades que são alcançadas por essa imunidade. Assim, os tribunais, tendem a favorecer interpretações extensivas das imunidades, seguindo critérios objetivos, se alinhando com os objetivos do legislador originário.

Nesse sentido, a própria jurisprudência tem sido um instrumento de flexibilização das regras atinentes à imunidade, desburocratizando os meios de concessão do benefício e trazendo a aplicação extensiva da interpretação do termo entidades educacionais, com a intenção de salvaguardar esse direito e promover o acesso ao ensino para além do nicho da educação curricular.

Portanto, o objetivo desse trabalho é elucidar o que é o instinto da imunidade tributária que alcança as instituições educacionais sem fins lucrativos e analisar os desafios entorno da efetiva aplicabilidade dessa imunidade.

A problemática órbita em torno da extensão da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, que garante imunidade de impostos para as instituições de educação, porém, o texto constitucional não especifica completamente o que é considerado uma "instituição de educação" de forma que o intérprete da norma pode considerar apenas como entidades educacionais aquelas que fornecem o ensino curricular, não abarcando as demais entidades que promovem a educação de outras formas.

Além disso, aborda-se, também, a problemática dos requisitos em torno da obtenção da Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) para gozo da Imunidade de entidades benfeitoras, conforme o art. 195, §7º, CF, uma vez que com o advento da Lei Complementar nº 187, de 2021, o CEBAS se tornou um documento quase que indispensável para a obtenção da imunidade tributária, no entanto, existe uma obscuridade envolta da concessão dessa Certificação, o que podem acarretar prejuízos às Instituições Educacionais.

Assim, este estudo é apresentar o conceito de imunidade tributária e a ampliação da definição de entidades educacionais sem fins lucrativos, além de discutir como a flexibilização dos critérios para a concessão de imunidade tributária pelo STF pode contribuir para aumentar o acesso à educação no país.

Além disso, apesar de a promoção ao acesso à educação ser fundamentalmente uma responsabilidade do Estado, ela carece da participação de outras entidades educacionais para sua efetiva otimização.

Para a realização desse estudo será utilizado o método dedutivo, com análise da legislação vigente relacionada à imunidade tributária das instituições educacionais no Brasil. Além disso, através de uma abordagem qualitativa, será analisado os entendimentos doutrinários e jurisprudências com o intuito de identificar quais são os requisitos e critérios estabelecidos para que uma entidade seja abarcada pela imunidade tributária.

Além de uma análise geral do conteúdo e da problemática a ser demonstrada na introdução, este trabalho se dividirá em três capítulos, sendo que no capítulo dois desse estudo, realizar-se-á uma abordagem centrada na explicação da importância da passagem de um Estado Liberal para um Estado Democrático de Direito com vistas a entender como o surgimento desse Estado corroborou para assegurar a consecução dos direitos sociais, dentre eles o objeto da pesquisa, que é a educação. Posteriormente se analisará como se dá a organização da Educação no Brasil, começando com normas básicas do Sistema Educacional Brasileiro, passando pela participação privada na educação e introduzindo o Terceiro Setor, bem como as organizações sociais.

No capítulo três são abordados os aspectos gerais da imunidade tributária referentes aos artigos 150, VI, “c” e 195, § 7º da Constituição Federal, e como é tratada, especificamente, a imunidade que alcança as instituições de educação sem

fins lucrativos, além de tecer a respeito da aplicabilidade da imunidade tributária para estas entidades, expondo os principais desafios para a obtenção desse benefício e dados relativos à participação das entidades privadas sem fins lucrativos.

O quarto capítulo apresenta uma análise de como a jurisprudência tem lidado com critérios objetivos para a concessão da imunidade tributária e com a expansão do conceito de entidade educacional, beneficentes de assistência social.

Por fim, explicar-se-á que simplificar processos burocráticos e expandir a imunidade tributária pode impulsionar a democratização da educação no Brasil, o que poderia ser alcançado com a remoção dos obstáculos que atualmente limitam a participação de mais instituições educacionais sem fins lucrativos no regime de imunidade tributária.

2 A PROMOÇÃO DA EDUCAÇÃO COMO UM DIREITO SOCIAL EM UM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Antes de adentrarmos no direito à educação como um direito social, faz-se necessário compreender alguns aspectos relativos ao surgimento dos direitos sociais como um todo e a inserção destes em um Estado Democrático De Direito, com vistas a entender qual o papel do Estado na promoção desses direitos.

Nesse viés, os direitos sociais são considerados direitos de segunda dimensão e surgiram como normas programáticas, estas almejam atingir, por intermédio do Estado, melhorias das condições econômicas e sociais da população.

Isso porque, inicialmente, o Estado Liberal do século XVIII tinha como base os direitos de primeira geração ou dimensão, os quais eram um conjunto de direitos que visavam declarar e reconhecer as liberdades individuais, sem uma intervenção direta do Estado, que se mantinha inerte frente às garantias desses direitos individuais. Por isso, os direitos de primeira geração são reconhecidos como prestações negativas do Estado, conforme leciona o jurista André Ramos Tavares, na Doutrina Curso de Direito Constitucional (2024, p. 146).

Posteriormente, no início do século XX, houve a transição de um Estado liberal para um Estado social, através de um processo histórico complexo, impulsionado por pressões sociais, crises econômicas e novas teorias políticas, que resulta na evolução do papel do Estado de um mero observador para um agente promotor do bem-estar social, conforme ensina o jurista Paulo Bonavides, na obra “Do Estado Liberal ao Estado Social” (BONAVIDES, 2007).

Inclusive, essa transição é constatada com o advento das Constituições sociais: a Constituição Mexicana de 1917 e da República de Weimar de 1919, pioneiras nas garantias de direitos sociais, com normas de proteção ao trabalhador e ao direito à Educação, conforme evidencia:

Exemplo marcante das novas Constituições sociais, com elevada proteção de direitos, é a Constituição de Weimar de 1919 – com sua concepção democrática, de orientação social, expressa na organização do Estado e no rol de direitos sociais (educação, saúde, trabalho, previdência social etc.) – é exemplo marcante das novas Constituições sociais. Já a Constituição mexicana de 1917 apresenta grau elevado de proteção em relação a direitos trabalhistas e previdenciários (RANIERE, 2023, p.65).

Assim sendo, o Estado de Direito Social refletiu a transformação do

individualismo liberal clássico em um Estado que buscava a promoção dos direitos sociais e o alcance da justiça social. Portanto, em contraposição aos direitos de primeira geração, os direitos sociais, de segunda dimensão, representam as prestações positivas providenciadas pelo Estado para garantir o direito ao trabalho, à saúde, à educação, à cultura, e ao amparo no desemprego, na doença, na velhice, na invalidez e na morte, conforme preleciona o Ilustre Ministro Ricardo Lewandowski (2008).

Obrigado a renunciar à tradicional postura abstencionista, o Estado passou a adotar uma atitude proativa no tocante às questões sociais, conferindo ao indivíduo, enquanto membro da coletividade, um novo conjunto de direitos, com destaque para o direito ao trabalho, à saúde, à educação, à cultura, e ao amparo no desemprego, na doença, na velhice, na invalidez e na morte. (p.4 RE 500.171/GO. Voto Ministro- RICARDO LEWANDOWSKI – 2008)

Nesse sentido, os direitos sociais sobrevêm como a concretização da igualdade social, possibilitando a melhora nas condições de vida de toda a sociedade, de forma equânime e com a participação efetiva do Estado, conforme ensina o doutrinador Alexandre de Moraes (2023):

Direitos sociais são direitos fundamentais do homem, caracterizando-se como verdadeiras liberdades positivas, de observância obrigatória em um Estado Social de Direito, tendo por finalidade a melhoria de condições de vida aos hipossuficientes, visando à concretização da igualdade social, e são consagrados como fundamentos do Estado democrático. (MORAIS, 2023, p. 257).

No entanto, apesar dos avanços trazidos pelo Estado social de direito quanto à necessidade de intervenção estatal na promoção de direitos e justiça social, por vezes, esta concepção de Estado Social que pressupõe o intervencionismo estatal na promoção dos direitos sociais e da justiça social, foi utilizada de forma conveniente para legitimar políticas ideológicas estatais totalitárias.

Ocorre que tal concepção não se contrapõe à ideia desses regimes políticos, o que acabou convalidando a insurgência de estados antidemocráticos e autoritários, que, ao mesmo tempo, eram considerados Estados Sociais. Conforme explica Marcelo Novelino (2021, p. 291), o Estado social adota os mais variados sistemas de organização política, alguns inclusive antagônicos, como por exemplo: Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha franquista, Portugal salazarista, a Inglaterra de Churchill, os Estados Unidos de Roosevelt, a França durante a Quarta República e o Brasil, a partir de 1930, foram Estados sociais.

Disso, surgiu a necessidade de uma reestruturação do Estado Social que não validasse a existência desses estados ditoriais, emergindo, assim, o conceito de Estado Democrático De Direito que possui como objetivo primordial a garantia da proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, a preservação da dignidade humana e a promoção da justiça social, leciona Nina Raniere (2023):

O Estado Democrático de Direito é a modalidade do Estado constitucional e internacional de direito que, com o objetivo de promover e assegurar a mais ampla proteção dos direitos fundamentais, tem na dignidade humana o seu elemento nuclear e na soberania popular, na democracia e na justiça social os seus fundamentos. (RANIERE, 2023, P.407)

Dessa forma, o Estado democrático de direito surgiu como uma ferramenta que assegura tanto os direitos sociais quanto as liberdades individuais, o que contribui para a construção de uma sociedade digna, justa e igualitária, pautada nos princípios democráticos.

Nesse sentido, o Brasil, por intermédio da Constituição Federal de 1988, constituiu-se como um Estado democrático de direito, cuja missão vai além da existência teórica dos direitos e liberdades internas, visando primordialmente pelo alcance de objetivos concretos que tornem possível, na prática, a proteção e promoção da dignidade de todos os indivíduos. Conforme explica, José Afonso da Silva 2021, p. 291), “a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social”.

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 delimitou quais os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos dos art. 3º da Carta Magna, dentre os quais estão: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Através desses objetivos, consagram-se os propósitos da sociedade brasileira que deixam muito claro o intuito do Estado de transformar os direitos em garantias ao seu povo, portanto, o Estado brasileiro assume o papel de agente de garantias em que através do texto constitucional abre possibilidades para a concretização dos objetivos fundamentais da república.

Nesse contexto de compromisso com os direitos e a justiça social, a Constituição Federal consagra um Título inteiro dedicado aos Direitos e às Garantias Fundamentais sendo que, para fins de organização, dividiu o referido título em cinco capítulos: direitos individuais e coletivos, direitos sociais, nacionalidade, direitos políticos e partidos políticos.

Ante o exposto, conclui-se que foi essencial a integral transição do Estado liberal para o Estado democrático de Direito uma vez que, atualmente, estão alinhados a garantia dos direitos individuais e os propósitos de promoção dos direitos fundamentais. De forma que, esses direitos e garantias foram positivados em um conjunto de normas e princípios que visam a proteção da dignidade humana de todos os cidadãos e estabelecem limites claros às ações e serviços do Estado.

Logo, a República Federativa do Brasil ao se constituir em um Estado Democrático de Direito se fundamenta nos princípios da soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e no pluralismo político, bem como assume um compromisso com a povo de alcançar os objetivos fundamentais da república, assegurar e promover os direitos sociais que estão dispostos na carta constitucional.

2.1 DIREITO À EDUCAÇÃO COMO UM DIREITO SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Diante do já exposto, tem-se que em um Estado Democrático de Direito como o Brasil, o compromisso com a promoção dos direitos sociais visando a consecução dos objetivos fundamentais da república é pedra basilar do ordenamento jurídico.

A Constituição é expressa ao colocar o direito à educação como um direito social. Isso se dá pelo fato de que a educação é uma ferramenta que institui um processo de desenvolvimento individual próprio à condição humana, que integra o repasse do conhecimento, do saber e do discernimento que advêm do ensino e aprendizagem dentro de uma sociedade. E esse processo, em suma, contribui para a promoção da dignidade humana e da cidadania, ou seja, “Direito social porque, no contexto da comunidade, promove o pleno desenvolvimento da personalidade humana” (CLAUDE, 2005, p.2).

Nesse mesmo sentido, conforme explica Carlos Daniel Romanzini (2001. p. 5), a educação é vista como uma atividade criadora, que tem como intuito elevar o ser

humano a realizar as potencialidades, físicas intelectuais, morais e física, logo não se reduz à preparação para fins exclusivamente utilitários, como uma profissão, nem para desenvolvimento de características parciais da personalidade, como um dom artístico, mas abrange o homem integral, em todos os aspectos de seu corpo e de sua alma, ou seja, em toda a extensão de sua vida.

Extrai-se, portanto, que a educação é um conceito amplo que engloba primordialmente os processos de desenvolvimento e formação do indivíduo para vida dentro de uma sociedade, em suma, é a preparação do ser humano em toda sua inteireza para convivência social nos mais diversos nichos que integra.

Destarte, faz-se necessária a compreensão do que é educação para que não se confunda com ensino, esse último é entendido como parte do processo da educação porque visa a transmissão de conhecimento instrumentalizado, normalmente, através de determinadas instituições seja nas escolas, em casa, igrejas dentre outros locais.

Nessa senda, o Direito à educação é um direito fundamental e social assegurado no artigo 6º da Constituição Federal e sua importância é reforçada pela sua presença em diversos dispositivos ao longo do texto constitucional, tais como os arts. 205 a 214, que estabelecem princípios informadores constitucionais sobre a educação, bem como, nas normas infraconstitucionais, à exemplo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, LDB nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996.

Conforme consta no artigo 205 da CF/88, o direito à educação é uma obrigação tanto do Estado quanto da família. Além disso, esse artigo define os objetivos a serem alcançados: o pleno desenvolvimento da pessoa, preparo para o exercício da cidadania e qualificação para o trabalho:

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 (BRASIL, 1988)

Nota-se que o legislador atribui o dever promoção e incentivo do direito à educação tanto à família quanto ao Estado com a colaboração da sociedade, nesses termos distribui amplamente a responsabilidade quanto a esse direito.

Mais adiante, a Constituição, em seu art. 206, incisos, I, III, IV e VII da CF/88 traz, respectivamente, dentre os princípios sob os quais a educação se baliza, a

igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; coexistência de instituições públicas e privadas de ensino, garantia de padrão de qualidade, garantia do direito à educação e à aprendizagem ao longo da vida.

Cabe apontar que princípio da igualdade relativo ao direito a educação, implica em garantir condições iguais de acesso e permanência na escola para todas as pessoas, independentemente de sua situação social ou econômica. Além disso, tal princípio traz a obrigação do Estado em assegurar o acesso a escola, isso implica em oferecer, transporte, material didático e alimentação aos estudantes.

No que tange ao princípio da coexistência de instituições públicas e privadas de ensino, entende-se que a educação e o ensino não estão adstritos às entidades públicas, em verdade o que se busca é democratização do ensino pela abrangência dessa possibilidade de ofertar o direito à educação através da iniciativa privada

Já o princípio da garantia de padrão de qualidade se coaduna ao citado anteriormente, uma vez que busca para além da oferta, a boa qualidade deste do ensino, não à toa que existem diversos dispositivo que ratificam que a educação deve seguir um grau de qualidade mínima para ser oferecido à população, tanto para as entidades que oferecem ensino público, quanto para as que ofertam ensino privado.

Nesse ínterim, de acordo com o artigo 4º, inciso IX da LDB (Lei n. 9.394/96), o Estado é obrigado a seguir esses padrões mínimos de ensino, os quais são definidos como a variedade e quantidade mínimas de insumos essenciais para o desenvolvimento do processo de ensino-aprendizagem por aluno. Ademais, é dever do Estado fiscalizar as instituições de ensino pública e privadas com o intuito de averiguar tais padrões de qualidade.

Vale frisar que esses princípios são indispensáveis à concretização do direito e são as verdadeiras balizas legais destes, assim, “o artigo 206 veicula princípios e princípio é norma. É ele que assegura a eficácia da Constituição Federal com muito mais força” (RE 500.171/GO. Voto Ministro, Carlos Britto, P.2, 2008).

Quanto aos diferentes níveis de oferta da educação, vale destacar que a Constituição Federal é explícita, no seu art. 208, quanto ao dever do Estado em oferecer: educação infantil; educação básica para aqueles que tenham de 4 a 17 anos, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria, universalização do ensino médio gratuito e acesso aos níveis mais elevados do ensino.

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;

[...]

IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; (BRASIL, 1988)

Diante disso, aponta-se que de acordo com, o Art. 21 da Lei n. 9394/96, Educação básica é aquela formada pela Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio.

Todavia, nota-se que o texto constitucional só é explícito quanto à obrigatoriedade da educação básica dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos. Ou seja, esta obrigatoriedade não está vinculada à etapa de um ensino específico (fundamental ou médio) e, sim, a uma faixa etária que compreende dos 04 aos 17 anos.

Assim, entende-se que o estudante deve ingressar na pré-escola com 4 anos de idade, seguir no Ensino Fundamental a partir dos 6 e, a partir daí, permanecer na escola até os 17 anos de idade. Em que a obrigação estatal se estenderia até essa idade, independente da série ou etapa do ensino, seja ele fundamental ou médio.

Afinal, aos 18 anos de idade o indivíduo atinge a capacidade plena para exercer todos os atos da vida civil, sem a necessidade da representação ou aprovação de outra, assim como não está mais sujeita às disposições específicas dos direitos tutelados que se aplicam às crianças e aos adolescentes.

Desse modo, o Ensino Médio pode ou não ser obrigatório, pois vai depender do desenvolvimento do aluno nas séries do Ensino Fundamental. Contudo o texto, garante o dever de ofertar gratuitamente para aqueles que não conseguiram o acesso na idade correta.

Nesse contexto, conforme destaca André Ramos Tavares, a educação gratuita só é considerada dever do Estado em relação ao ensino fundamental e obrigatória, mas inclui a educação para aqueles que não tiveram acesso a esses níveis na época, ou seja, na idade correta própria, conforme o inciso I do art. 208 da CF88.

Além disso, no que diz respeito ao ensino médio gratuito, a Constituição estipula apenas a exigência de sua progressiva universalização conforme o inciso II do artigo 208. Para os chamados níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da

criação, ou seja, ensino superior e pós-graduação, a Constituição declara que o acesso será de acordo com a capacidade e os méritos individuais de cada pessoa. (TAVARES, 2023, p.201).

Assim, depreende-se que a progressiva universalização do ensino médio se refere ao processo de garantir que todos os jovens tenham acesso à educação de nível médio, ressalvando a obrigatoriedade até os 17 (dezessete) anos.

Ademais, em relação à educação superior, a Constituição apenas previu como dever do Estado, no art. 208, V, a necessidade de permitir o ingresso das pessoas aos níveis mais elevados de ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um.

Assim, a partir interpretação do preceito constitucional, resta evidente que o Estado não se comprometeu em oferecer ensino superior da mesma forma que o ensino básico, seja pelos mesmos critérios de obrigatoriedade, como no ensino fundamental, ou pela oferta da universalização progressivo, como se fez com o ensino médio.

Evidentemente, quando o legislador originário indagou tratar o Direito à Educação com foco na garantia da prestação e gratuidade do ensino básico, buscou tratar de uma grave chaga nacional de sua época, o gigantesco número de pessoas em situação de analfabetismo e os milhões de jovens e crianças que estavam privados do acesso à educação básica.

Como manifestou o presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Dr. Ulysses Guimarães, em 1987: “Num país de 30 milhões, 401 mil analfabetos, afrontosos 25 por cento da população, cabe advertir que a cidadania começa com o alfabeto. Chegamos, esperamos a Constituição como um vigia espera a aurora” (Ulysses, 1987).

Ora, evidentemente, houve notórios avanços desde a redemocratização do acesso à educação com a promulgação da constituição 1988. Em 2022, segundo o IBGE, pela primeira vez, mais da metade 53,2% (Cinquenta e três vírgula dois por cento) da população de 25 anos ou mais havia concluído, pelo menos, a educação básica obrigatória, isto é, possuía ao menos o ensino médio completo e a taxa de analfabetismo recuaram para 5,6% (Cinco vírgula seis por cento.) (IBGE, 2022).

Além disso, diversas políticas foram criadas para ampliar o acesso ao ensino superior, a exemplo da Lei nº 12.711/2012, também conhecida como Lei de Cotas,

determina que metade das vagas 50% (Cinquenta por cento) de instituições de ensino superior público devem ser destinadas a candidatos que estudaram os três anos do ensino médio na rede pública.

Contudo, é fato que a Educação no Brasil está muito abaixo dos objetivos colocados pelo legislador constitucional originário. Nesse aspecto, a exemplo, constata-se as estatísticas publicadas pelo IBGE, que registrou em 2022, um número de 9,6 milhões de pessoas consideradas analfabetas no Brasil.

Desse modo, torna-se evidente que o país possui uma problemática quanto à promoção da Educação tanto no aspecto do acesso quanto à qualidade.

Nesta perspectiva, no ensino público, a rede de escolas pública de nível básico e médio, apesar da quantidade de instituições existentes, carece de qualidade na infraestrutura, no ensino e em suprir toda a demanda da população.

Já no ensino superior público, as universidades e institutos federais, apesar de possuírem uma considerável qualidade de ensino, não são capazes de fornecer vagas suficiente para atender a grande demanda da população brasileira, o que restringe o acesso a essa educação de qualidade.

Essa deficiência estatal, no fornecimento de ensino, se mostra crucial para entender o papel e os impactos que as instituições educacionais privadas, em especial as que não possuem fins lucrativos, possuem no processo educacional brasileiro, sobretudo no ensino superior, uma vez que auxiliam no cumprimento dos preceitos constitucionais que regem a educação como um direito social.

2.2 PARTICIPAÇÃO DA INICIATIVA PRIVADA NA PROMOÇÃO DO DIREITO À EDUCAÇÃO

Apresentado as noções acerca do Direito à Educação, com foco nas normas e nos objetivos constitucionais, sua importância para o Estado Democrático de Direito e tratado concisamente sobre a organização da educação nacional tal como a estabelece o ordenamento jurídico. É necessário tecer considerações acerca da participação privada e sua relevância para o desenvolvimento da educação.

Como exposto, a Carta Constitucional expressamente indica ser dever do Estado a prestação de serviços de ensino. Contudo, é evidente que o Estado não possui condições de sozinho assegurar o livre acesso à Educação a toda população, não à toa amplia esse dever para a família e sociedade.

Nessa esteira, o legislador constitucional não dispensou a participação das entidades privadas que, suprimindo as limitações estatais, corroboram para o desenvolvimento e oferta de um ensino acessível e de qualidade.

Nesse sentido, quanto à possibilidade de a iniciativa privada promover o ensino, é imperioso ressaltar que ela tem a plena liberdade dentro do que preconizam as normas gerais de educação bem como nos parâmetros de validade e autorização pelo poder público, nos termos do art. 209, I e II da Carta Magna:

Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

- I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;
- II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

Nesse sentido, a Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, em seu art. 7º, reforça a possibilidade de a iniciativa privada promover o ensino, nos termos a seguir:

Art. 7º O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

- I - cumprimento das normas gerais da educação nacional e do respectivo sistema de ensino;
- II - autorização de funcionamento e avaliação de qualidade pelo Poder Público;
- III - capacidade de autofinanciamento, ressalvado o previsto no art. 213 da Constituição Federal.

Ainda, preconiza em seu art. 19 que as instituições de ensino em seus diferentes níveis compreendem essas entidades privadas, que inclusive podem ser filantrópicas e confessionais.

Art. 19. As instituições de ensino dos diferentes níveis classificam-se nas seguintes categorias administrativas:

- I - públicas, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público;
- II - privadas, assim entendidas as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.
- III - comunitárias, na forma da lei.

§ 1º As instituições de ensino a que se referem os incisos II e III do **caput** deste artigo podem qualificar-se como confessionais, atendidas a orientação confessional e a ideologia específicas.

§ 2º As instituições de ensino a que se referem os incisos II e III do **caput** deste artigo podem ser certificadas como filantrópicas, na forma da lei.

Em síntese, a Constituição e as normas infraconstitucionais prevêm uma série de instrumentos, que permitem à iniciativa privada participar ativamente na missão de promover o ensino. Além disso, reconhecem a coexistência entre os estabelecimentos de ensino públicos e privados, condicionado este último a autorização, regulação e

fiscalização do poder público.

Nesse contexto, ressalta-se que, para a doutrina, os serviços de educação, assim como todos os direitos sociais ‘elencados no artigo 6º da Constituição, são classificados como serviço público social. Tais direitos atendem a necessidade coletivas em que a atuação do Estado é essencial, mas que convivem com a iniciativa privada.

Nessa seara, quanto à atividade do setor privado na educação, quando o Serviço Público é realizado pela iniciativa privada se denomina serviço público impróprio. Conforme Maria Sylvia Zanella Di Pietro, serviços públicos próprios são aqueles que buscam atender a necessidades coletivas. Assim, o Estado assume como seus serviços e os executa diretamente, através de seus agentes ou indiretamente, através de concessão ou permissão (PIETRO, 2023, p. 398)

Por sua vez, serviços públicos impróprios são os que, embora atendendo também a necessidades coletivas, como os anteriores, não são assumidos nem executados pelo Estado, seja direta ou indiretamente, apenas por ele autorizados, regulamentados e fiscalizados,

Esses serviços correspondem a atividades privadas e recebem impropriamente o nome de serviços públicos, porque atendem a necessidades de interesse geral. Na realidade, por serem atividades privadas, são exercidas por particulares, contudo, por atenderem a necessidades coletivas, dependem de autorização do Poder Público, sendo por ele regulamentadas e fiscalizadas; ou seja, estão sujeitas a maior ingerência do poder de polícia do Estado. (PIETRO, 2023, p. 398)

Nesse aspecto, nas palavras da própria doutrinadora a Autorização “ato unilateral e discricionário a Administração facilita ao particular o desempenho de atividade material ou a prática de ato que, sem esse consentimento, seriam legalmente proibidos” (PIETRO, 2023. 399).

Portanto, por atenderem à necessidade coletiva, as entidades privadas, ao executarem os serviços de educação, que legalmente lhes é facultado, está condicionada à autorização pública, bem como submete-se a avaliação de qualidade, de acordo com o artigo 209 da Constituição e artigo 7º da LDB e ainda ao cumprimento das normas gerais da Educação Nacional.

2.3 TERCEIRO SETOR E AS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS

De antemão adverte-se que acerca da temática, terceiro setor e instituições educacionais, esse trabalho não tem o intuito de explorar todos os aspectos do assunto, apenas busca dar enfoque àqueles que são relevantes para a problemática trazida das instituições educacionais, sem fins lucrativos.

Nesse ínterim, observa-se que as atividades voltadas para promoção de direitos sociais, comumente, estão dívidas entre os seguintes agentes: o setor público e o privado. Todavia, há de se falar em um terceiro setor que compreendem um determinado grupo que destoa quanto às suas finalidades, uma vez que se trata das entidades privadas, mas que não possuem a finalidade lucrativa e atendem objetivos sociais.

Nesse sentido, conforme o jurista José Eduardo Sabo Paes, o terceiro setor é aquele que não é público nem privado, em seu sentido convencional desses termos, na realidade guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele (PAES, 2019, p. 188).

À vista disso, o terceiro setor é composto por organizações de natureza privada, sem o objetivo do lucro, dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo, ou seja, da administração estatal. Podemos, assim, conceituar o terceiro setor como o conjunto de organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.

Assim, tem-se que o terceiro setor atende ao papel do Estado, primeiro setor, suprimindo as demandas de cunho social e público ao mesmo tempo em que atende aos desígnios do mercado quanto ao fornecimento de serviços por uma instituição privada, segundo setor.

Assim sendo, historicamente, conforme explica Paes (2019, p. 190), a sociedade do século XX começou a reconhecer os impactos desse setor nas sociedades e nas economias contemporâneas pela sua capacidade de mobilização de recursos humanos e materiais para o atendimento de importantes demandas

sociais que o Estado, frequentemente não possui capacidade de atender sozinho.

Reitera-se, que instituições educacionais sem fins lucrativos, objeto desse estudo, estão inseridas no Terceiro Setor que compreendem: as Organizações Não Governamentais, as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações, e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes nas palavras de (PAES, 2019, p.191)

Dito isso, por definição legal trazida nos termos do art. 44 do Código Civil, as organizações que fazem parte do terceiro setor são de natureza privada e as instituições de educação sem fins lucrativos se organizam juridicamente em associações e fundações.

Ademais, explica Sacha Calmon Navarro Coêlho, o significado de instituição presente no ordenamento jurídico não tem a ver diretamente com tipos específicos de entes jurídicos à luz de considerações estritamente formais. Na realidade, é preciso saber distinguir quando a distinção é fundamental e não distinguir quando tal se apresente desnecessário. Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. Logo é inútil procurá-lo aqui ou alhures, no Direito de outros povos. O que a caracteriza é exatamente a função e os fins que exerce e busca, secundária a forma jurídica de sua organização, que tanto pode ser fundação, associação etc. O destaque deve ser para a função, os fins. (COELHO, 2016, p. 446)

A partir desse entendimento, percebe-se que a Instituição aqui expressa, em *lato sensu*, pode ser qualquer organização de caráter permanente, sem fins lucrativos, que tenha objetivos ou finalidades educacionais ou sociais sem fins lucrativos. Por isso, conforme explica Paes, as Instituições de Educação, que pertencem ao terceiro setor: “Pode organizar-se, juridicamente, sob a forma de qualquer entidade permitida em lei: associação, fundação ou serviço social autônomo”. (PAES, 2029, p. 1255)

Para entender especificamente, quem são esses organismos, sob que forma do direito privado eles se constituem, observa-se os aspectos de cada uma dessas pessoas jurídicas, que são tratadas no Código Civil. A começar pelas Associações, nos termos do art. 53 do Código Civil de 2002, dispõe que:

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Quanto as fundações. De acordo com o Artigo 62 do Código Civil:

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins de:

I – assistência social;

II – cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III – educação;

IV – saúde;

V – segurança alimentar e nutricional;

VI – defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII – pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;

VIII – promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos;
(grifo nosso)

Desse modo, do que se pode extrair das definições é que ambas são organizações que possuem algum grau de institucionalização organizacional; são autogovernadas; possuem quase sempre participação voluntária e não têm finalidades lucrativas. E, no caso das que englobam o terceiro setor, atuam voluntariamente em prol do desenvolvimento da sociedade.

Ademais, quanto às organizações jurídicas do terceiro setor, além das supramencionadas, é importante destacar a existência de um grupo que, apesar de fazer parte do terceiro setor, não se confunde com as demais organizações privadas, associações e fundações, trata-se dos Serviços Sociais Autônomos.

Os Serviços Sociais Autônomos é o conjunto de entidades das quais englobam os serviços sociais do Sistema S, a exemplo do SESI (Serviço Social da Indústria) e o SESC (Serviço Social do Comércio), entre outras entidades que apresentam peculiaridades próprias. Os Serviços Sociais Autônomos, conforme explica Sabo:

São pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por lei e mantidas por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais para colaborar com o Poder Público, por meio de exames de atividade caracterizada como serviço de utilidade pública, no campo da assistência ou do ensino a certas categorias sociais em grupos profissionais (SABO, 2019, p.137)

A partir da definição extraída, nota-se algumas características que a afasta as entidades comuns do terceiro setor e dos ditos Serviços Sociais Autônomos.

A começar pelo fato de os Serviços Sociais Autônomos estarem vinculados ao

Estado desde sua origem com a criação, por lei, o Estado também estar presente diretamente ou indiretamente nas suas estruturas administrativa e de gestão. Enquanto as entidades totalmente privadas, são organizações da sociedade civil e entidades certificadas como de assistência social, criadas voluntariamente por pessoas alheias ao poder público.

Além disso, Estado promove atividades realizadas pelos serviços sociais autônomos principalmente por repasse de recursos públicos, através de contribuições tributárias e repasses previstos em contratos de gestão. Enquanto o financiamento das outras organizações do terceiro setor é totalmente voluntário.

Nesse sentido, apesar de cumprirem uma importante função social, não se confunde às entidades pertencentes ao Serviços Sociais Autônomos as de natureza totalmente privada que será objeto desse estudo.

Nesse cotejo, ratifica-se que o terceiro setor tem um grande impacto na sociedade, uma vez que tais entidades e grupos sociais englobam uma ampla gama de áreas de atuação e atividades, que vão desde a promoção dos direitos humanos até a proteção do meio ambiente, a assistência médica, o apoio a comunidades carentes, a educação, o fortalecimento da cidadania e a defesa de diversos direitos, “em suma atende as necessidades sociais ou a defesa de direitos difusos ou emergentes” (PAES, 2019)

Com isso, o Estado mediante fomento de cunho constitucional, incentiva o desenvolvimento e a criação dessas entidades. Contudo, ao mesmo tempo, não buscam substituir o papel fundamental do Estado como agente promotor dos direitos sociais, mas agir de forma de forma subsidiária auxiliando naquelas áreas que o ente público não consegue suprir sozinho, aponta PAES (2019):

O Terceiro Setor não pode concorrer com as iniciativas estatais e tampouco buscar substituir as ações que são próprias do mercado. Sua função e vocação é atuar de forma subsidiária a esses setores, buscando apoiar iniciativas sociais que favoreçam todos os envolvidos em suas relações, seja com o fomento de direitos fundamentais, tal como a prestação de serviços educacionais, seja com a geração de renda, com o amparo a ações de economia criativa. (PAES, 2019, p. 191).

Diante do exposto, as instituições educacionais do Terceiro Setor, em especial as entidades sem fins lucrativos e o Sistema S integram os agentes que subsidiariamente ao Estado promovem o acesso à educação e outros Direitos Sociais. E cada vez mais, diante da ineficiência do Estado em ofertar condições para

concretizá-los, é importante que o Estado, além de permitir a participação desses entes privados no campo educacional, também fomente o desenvolvimento de novas instituições, bem como proteja a manutenção das já existente.

2.4 PARTICIPAÇÃO PRIVADA NA EDUCAÇÃO

A respeito dessa participação é pertinente mostrar como as entidades educacionais sem fins lucrativos impactos à educação no Brasil. Nesse sentido, tem-se que as instituições de educação, especificamente, as sem fins lucrativos ao se valer do instituto da imunidade tem cumprido com um papel fundamental na educação formal no Brasil, isso pode ser observado no censo da educação superior realizado e divulgado pelo INEP no ano de 2022, a seguir:

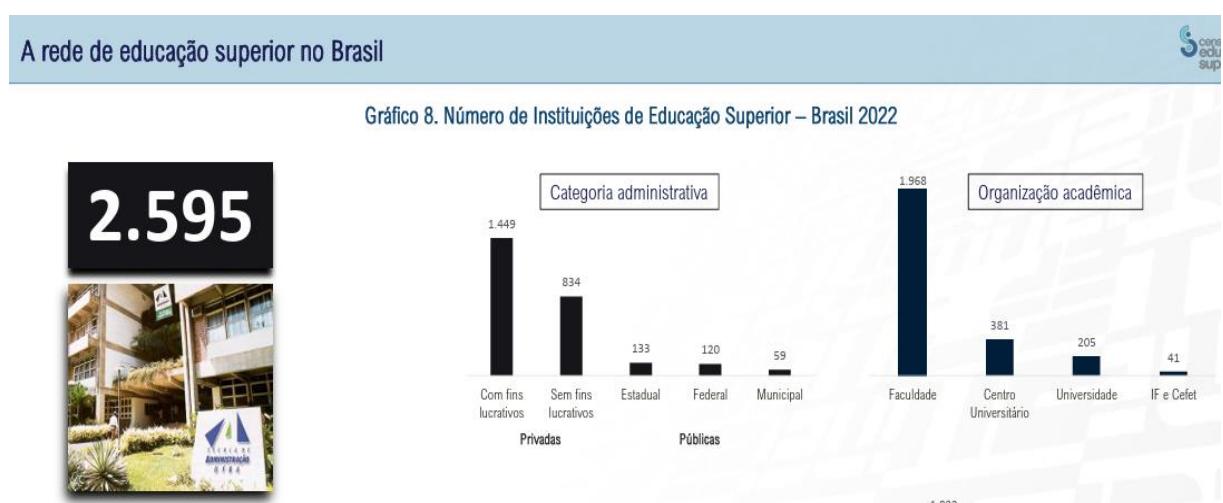
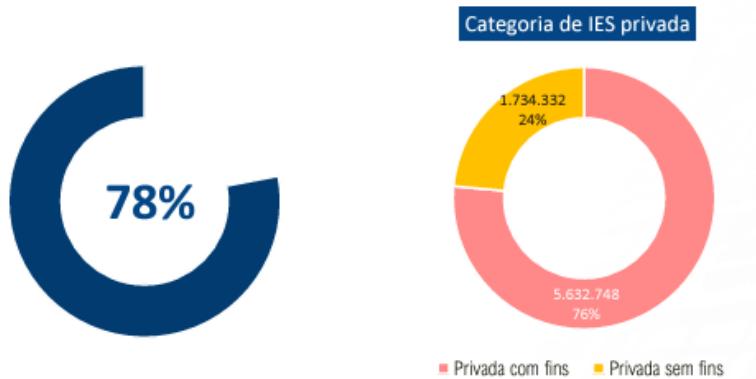


Figura 1: A participação das entidades privadas sem fins lucrativos na educação superior

Fonte: INEP 2022

A partir dessa pesquisa divulgada pelo Inep, percebe-se que o Estado, para atender à demanda curricular do ensino superior, conta com 2.283 instituições privadas de ensino. Desses, 834 são entidades sem fins lucrativos, enquanto 1.449 são entidades com fins lucrativos. Esses números superam significativamente o total de instituições públicas.

Figura 2. Porcentagem de matriculados em redes privadas no ensino superior e porcentagem de estudante nas instituições privas com e sem fins lucrativos.



Fonte: INEP 2022

Além disso, os dados de 2022 do INEP, mostraram que, quanto a participação da rede privada, o número de matriculados na educação superior de foi de 78%, o que representa mais de 7,3 milhões de alunos. Dos quais mais de 1,7 milhões de alunos estão em entidades privadas sem fins lucrativos.

Quanto ao ensino básico, que compreendem, conforme o art. 4 da LDB, a pré-escola, o ensino fundamental e o ensino médio. O número de entidades privadas sem fins lucrativos representa um montante inferior comparado aos números do ensino superior.

No gráfico abaixo as Entidades Privadas Sem Fins Lucrativo, são representadas pelas conveniadas. Já que estas são decorrentes de acordo celebrado entre o poder público (secretaria estadual e/ou municipal) e entidades privadas sem fins lucrativos, mediante mútua colaboração.

O instrumento pode compreender convênio, acordo de cooperação técnica, repasse de recursos, prestação de serviços, entre outros instrumentos congêneres para manutenção e desenvolvimento de ensino, conforme Art. 70 e 71 da Lei n. 9.394/1996.

Veja-se os gráficos referentes:

Figura 3: a participação das entidades educacionais privadas sem fins lucrativos no ensino básico



Fonte: INEP 2022

Como mostra o gráfico, as redes municipal e privada apresentam a maior participação na educação básico, com 72,5% e 26,9% das matrículas, respectivamente. Do total de matrículas da rede privada, 34,5% estão em instituições conveniadas com o poder público (sem fins lucrativos). A participação da rede privada subiu de 26,6% para 26,9% entre 2022 e 2023 (Gráfico 8).

Nessa senda, apesar de uma proporção muito inferior em comparação ao nível superior, nota-se que as Instituições de Educação sem fins lucrativos no ensino são Entidades ativas na promoção do ensino básico, não restando qualquer ceticismo quanto ao papel que estas organizações fazem no desenvolvimento da Educação no país.

Assim, conclui-se que, o país já conta com um número expressivo de entidades educacionais sem fins lucrativos, principalmente no ensino superior, e que tais instituições desempenham um papel fundamental na promoção da inclusão social e na formação de cidadãos. Logo o instrumento da imunidade tributária para essas entidades é essencial para garantir a continuidade de suas atividades educacionais de qualidade e para fortalecer o acesso equitativo à educação para todos os cidadãos, independentemente de sua condição socioeconômica.

3 O BENEFÍCIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Diante da importância do papel que as entidades do terceiro setor desempenham no auxílio ao Estado na promoção dos direitos sociais sem visar a finalidade lucrativa, o legislador constitucional entendeu que essas organizações fariam jus ao instituto da imunidade tributária, nos termos previstos no artigo 150, inciso VI, alínea "c" e no artigo 195, §7º, da Constituição de 1988 (CF/88).

A respeito desse benefício, a imunidade tributária é um instrumento que protege determinadas entidades e instituições do alcance do poder de tributar que detém o Estado. Nas palavras de Roque Antônio Carraza (2015):

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos. (CARRAZA, 2015, p. 836).

Quanto ao papel da Educação, o legislador constituinte introduziu a prerrogativa da imunidade tributária das instituições de educacionais, conforme estipulado pelo art. 150, inciso VI, alínea "c". Conforme consta expressamente de seu texto, limitam-se a negar competência para a instituição de impostos. Leia-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI - Instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 4º 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.

Nesse contexto, destacam-se três aspectos quanto a norma do art. 150, VI, "c". O primeiro deles é que imunidade trata de uma negação da competência tributária ou uma limitação ao poder de tributar. Nesse aspecto, de acordo com o que Leandro Paulsen afirma a imunidade se trata de uma proibição constitucional, vedação, portanto, de uma "negação à competência tributária" (PAULSEN, 2023, p. 49). No caso, proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, instituem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dessas entidades.

O segundo aspecto trata-se da identificação dos destinatários beneficiados pela Imunidade, que seriam as instituições de educação, sem fins lucrativos. Por fim, o último aspecto que caracteriza a norma constitucional do art. 150, VI, “c”, é o atendimento aos requisitos da lei, ou seja, se refere ao fato de que para o gozo da imunidade deverão ser atendidos os requisitos expressos que delimitam a abrangência da imunidade.

Aqui é importante se atentar para o fato que essa Lei reguladora obrigatoriamente trata-se de lei complementar. Isso ocorre pois o instituto da imunidade decorre de limitações do poder de tributar que o próprio Estado impõe a si mesmo, e a Constituição Federal exige expressamente no art. 146, II, que a regulação dessas limitações ao poder de tributar do Estado seja feita por meio de lei complementar (PAES, 2019, p. 1258).

Assim, é exigido que qualquer norma que trata regulação de imunidade seja lei complementar à Constituição, conforme o próprio texto constitucional expressamente exige no art. 146, II. Ademais, consoante ainda a norma regulamentadora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 14, surge, em caráter geral, trazendo principais diretrizes regulamentando a imunidade trazida no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal.

Nesse aspecto, já é pacificado o entendimento que, mesmo sendo introduzido como lei ordinária, o Código Tributário Nacional é considerado uma lei complementar. Isso ocorre, pois conforme Jose Paes, o Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25.10.1966, é unanimemente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como lei complementar, no sentido material, dispondo no seu art. 14, exaustivamente, em *numerus clausus*, dos requisitos a serem atendidos para o direito ao gozo da imunidade tributária. (PAES, 2019, p. 1259).

Portanto, quanto à lei complementar reguladora, pelo menos no sentido material, que trata dos requisitos gerais a serem atendidos para o direito ao gozo da imunidade o art. 14 do Código Tributário Nacional dispõem, em seus incisos três exigências. Leia-se:

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.

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

§ 2º 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.

Nesse aspecto, tanto o inciso I e II versam exatamente sobre o requisito da ausência de finalidade lucrativa. O primeiro inciso diz respeito à observância que as entidades não devem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, em outras palavras, que não partilhe seus lucros entre seus associados ou a terceiros.

Por sua vez, o inciso II faz menção à exigência de que as entidades devem aplicar integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucional.

Nessa senda, concluindo os quesitos, segundo o inciso III do art. 14 do CTN, deve a entidade manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. A respeito desse tema, explica Jose Sabo Paes (2019):

As principais normas reguladoras de imunidade tributária exigem escrituração de receitas e despesas à luz dos preceitos da Contabilidade (nesse sentido, a Lei n.º 12.101/2009, em seu art. 29, IV, e Lei n.º 9.532/1997, em seu art. 12, § 2.º, “c”), isto é, a par das específicas normas do Terceiro Setor expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (PAES, 2019, p. 1261)

Observa-se que a instituição possui a necessidade de manter os livros de escrituração fiscal e contábil, pois daqui se originam as demonstrações financeiras, os balanços patrimoniais, ou seja, a escrituração fiscal da entidade, sendo documentos importantes no cumprimento de obrigações.

Ora, as demonstrações financeiras são a representação estruturada da posição e desempenho financeiro da entidade. O que proporcionam informação acerca dos seus recursos, dos gastos suportados, rendimentos obtidos, e do fluxo de recursos entre as datas.

Dessa maneira, a transparência possibilita o poder público fiscalizar as entidades alcançada pela imunidade tributária, verificar se seus balanços estão de acordo com seus lucros e se destinação de seus recursos estão realmente sendo alocadas para as atividades essenciais da entidade.

Conclui-se, portanto, que o gozo da imunidade tributária pelas instituições educacionais, presentes no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal é condicionada ao atendimento de certas condições previstas em lei que é concretizada nos dispostos dos incisos do artigo 14, do Código Tributário Nacional.

Todavia, é importante frisar que a norma imunizante constitucional que alcança as entidades educacionais, não estão dispostas apenas no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal, tal matéria trata apenas da imunidade quanto aos impostos. Contudo as entidades educacionais sem fins lucrativos, também são imunes aos tributos referentes as contribuições para seguridade social

Nessa seara, outro artigo que trata da Imunidade no texto constitucional está presente no artigo 195, § 7º, que é destinado às entidades benéficas de assistência social. Leia-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Nota-se que, no texto constitucional, a expressão utilizada é “isenção”, todavia, a própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, no art. 195, § 7.º, da CF, a existência de uma típica garantia de imunidade e não isenção. Conforme expõe Carraza:

Estabelece o art. 195, § 7º, da CF serem “isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Aqui também a palavra “isentas” está empregada, no texto constitucional, no sentido de “imunes”. É que, no caso, está-se diante de uma hipótese constitucional de não incidência tributária. Ora, isto tem um nome técnico: imunidade. Assim, onde o leigo lê “isentas”, deve o jurista interpretar “imunes”. Melhor explicitando, a Constituição, nesta passagem, usa a expressão “são isentas”, quando, em boa técnica, deveria usar a expressão “são imunes”.

De fato, uma interpretação rígida e literal deste dispositivo pode acarretar decisões incompatíveis com os valores sociais protegidos pela Constituição. Ao invés, uma interpretação sistemática do Texto Supremo vem ao encontro e preserva estes mesmos valores. (CARRAZA, 2015, P. 999).

Nessa senda, devido à relativa semelhança entre os dois institutos e à relevância do tema, cabe traçar um paralelo sobre as diferenças entre imunidade e Isenção.

A Isenção é um instituto que dispensa, por meio de lei, o dever do contribuinte de arcar com o pagamento do tributo. Conforme explica Leandro Paulsen:

Pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal (PAULSEN, 2023, P. 143).

Por sua vez, a imunidade está no plano constitucional, segundo o jurista Paulsen “*trata-se de norma que proíbe a própria instituição de tributo relativamente às situações ou pessoas imunizadas. A imunidade é norma negativa de competência tributária*” (PAULSEN, 2023, p. 139).

Em resumo, a Imunidade trata-se de uma norma negativa constante no texto constitucional, enquanto a isenção é decorrente de lei, instituída pelo ente competente do tributo, que decide renunciar a sua exigência.

Por isso, a compreensão devida e pacificada ao vinculado texto constitucional do artigo 195, § 7º é de Imunidade e não isenção.

Assim, traçado esse paralelo, sobre a questão da terminologia adotada no art. 195, § 7º, da CF, observa-se que o referido artigo concede o benefício tributário à outorga das entidades benéficas de assistência social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Para isso, verifica-se que o texto constitucional utiliza a terminologia de “entidades benéficas de assistência social”. Entende como entidade benéfica como sinônimo de entidade sem fins lucrativo, ou seja, são entidades que buscam o bem-estar social atuando em benefício de outrem que não a própria entidade ou os que a integram e que não possui a finalidade lucrativa com suas atividades (PAES, 2019, p. 1085).

Porém, no que se refere à questão do gozo da Imunidade, para que uma entidade seja considerada benéfica de assistência social, é necessário comprovar através da certificação se essa organização atende os requisitos estabelecidos em Lei.

Nessa seara, durante anos, a Lei n.º 12.101/2009, marco legal que rege a Certificação das Entidades Benéficas de Assistência Social (CEBAS), trazia os

requisitos para que as entidades que atuam na área da educação pudessem obter a CEBAS.

Todavia, na ADI 4898, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser reserva de lei complementar a definição das contrapartidas a serem observadas pelas entidades benéficas para o gozo da imunidade tributária, conforme prescreve o artigo 146, II, da Constituição Federal, o que não poderia ter sido feito por lei ordinária, como é o caso da Lei n 12.101/2009.

Assim, houve a necessidade de promulgação de lei complementar para regulamentar os requisitos de acesso efetivo ao benefício da imunidade tributária.

Desse modo, atualmente o Decreto n. 11.791/2023, que regulamenta a Lei Complementar n. 187/ 2021, acerca da Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social (CEBAS), atuantes nas áreas da educação, da saúde e da assistência social.

Por fim, cabe mostrar quais são os tributos aos quais as Instituições de educação são imunes.

A vista disso, a Imunidade tributária prevista na letra “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal compreende os impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades relacionadas.

Nesse aspecto, quanto ao patrimônio, não incidirão sobre o patrimônio das entidades, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre transmissão Inter vivos de Bens Imóveis. (ITBI), de competência dos Municípios. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Transmissão Causa mortis ou Doação de Bens e Direitos (ITCD) de competência dos Estados, e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) de competência da União.

Quanto a renda, não incidirá sobre a renda recebida pelas entidades o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR), de competência da União e previsto no art. 153, III, da CF.

Quanto aos serviços, não incidirão sobre os serviços prestados pelas entidades, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, previstos nos arts. 155, II, e

156, III, da Constituição Federal, o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União, previstos nos artigos 153, I e IV da CF, respectivamente. Por fim, há imunidade quanto ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) conforme art. 153, V, da CF/1988).

Além dos impostos, por sua vez o alcance da isenção (imunidade) presentes no art. 195, § 7º, possibilita as Entidade de Assistência Social imunes à tributação da contribuição social são: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição patronal para o INSS; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Assim, sobre os aspectos gerais que tratam a imunidade presentes no art. 150, VI, “c” e art. 195, § 7º da Constituição Federal, não resta dúvida que que a norma estabelecida na Constituição de 1988 é uma clara limitação do poder do Estado de tributar, uma vez que a própria Constituição exonera ou impede a imposição tributária. Além disso, destaca-se que esse benefício se trata de uma norma é condicionada, conforme os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

E Por fim, que essas imunidades, tutelam-se direitos sociais e princípios basilares descritos não apenas no preâmbulo constitucional, mas em todo o seu texto, quer expressa ou implicitamente, para além de refletir a própria noção de sociedade civil e terceiro setor imprescindível à governabilidade estatal.

3.1 A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS

Assim, tratado os aspectos gerais da imunidade expressa no art. 150, VI, “c” e no art. 195, § 7º, adentremos mais especificamente da Imunidade das Instituições de Educação.

É notório que as Instituições de Educação. desempenham papel fundamental no desenvolvimento da educação no país.

Como vimos anteriormente, é crucial identificar quais são as entidades destinatárias do benefício, no caso, as Instituições de Educação. Nessa senda, de acordo com José Paes, o entendimento geral é que as instituições de educação, são:

Todas aquelas pessoas jurídicas de direito privado, associações civis, fundações, serviços sociais e escolas comunitárias ou confessionais dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa. Referem-se tanto no

ensino fundamental e médio, como no ensino superior e universitário, ministrado com base nos princípios estabelecidos no art. 206 da CF, 10 atendidos pela iniciativa privada como condições básicas para o cumprimento das normas gerais da educação nacional, que estão estabelecidas pela Lei de Diretrizes e Bases e mediante autorização e avaliação de qualidade pelo poder público (art. 209, I e II, da CF) (PAES, 2019, p. 1255).

Contudo, há o entendimento de que a imunidade das entidades educacionais não se limita a uma lista determinada de beneficiados. Na realidade, o próprio legislador corroborou para um atendimento de generalização da temática, afinal, os aspectos expressos são: instituições de educação; sem fins lucrativos e atendidos os requisitos de lei.

Tratando de cada um desses requisitos, quanto a instituições de educação, para os fins aqui considerados, entidades (associações, fundações), de caráter permanente, que, além de atuarem no campo educacional, preenchem os requisitos do já estudado art. 14 do CTN, segundo os quais (I) veda-se à entidade imune a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, (II) demanda-se a aplicação integral, no País, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e que (III) mantenha escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Aqui cabe notar, que o campo educacional, para além daquelas que pertencentes ao Sistema Educacional Brasileiro, constituído na LDB (Educação Básica e Ensino Superior), é formado por todas as instituições que desenvolvem a instrução, a ciência, tecnologia e o desenvolvimento de competências e habilidades em todas as áreas humanas, conforme explica Carraza:

Impende notar que a educação de que aqui se cogita, longe de circunscrever-se à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação (stricto e lato sensu), abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o art. 23, V, da CF. 125.

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas (CARRAZA, 2015, p. 915).

Neste aspecto, o próprio Supremo Tribunal Federal está alinhado com a natureza expansiva do entendimento sobre quais entidades são consideradas instituições de educação para fins de imunidade tributária, conforme veremos na quarta parte do trabalho.

Umas das principais características das entidades que gozam da imunidade tributária é sua condição de serem sem fins lucrativos. Aqui, atenta-se que fins lucrativos não se confunde com total gratuidade de seus serviços e ausência de lucro, que é relevante e até mesmo necessário para que a instituição possa continuar desenvolvendo suas atividades, mas sim a não distribuição desse lucro, de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título.

Ademais, para que seja enquadrado como sem fins lucrativos, os ganhos adquiridos pela entidade devem ser direcionados de maneira exclusiva para a atividade principal da instituição. Conforme explica, Carrazza, quando o texto constitucional se utiliza da expressão sem fins lucrativos, absolutamente, não significa que a gratuidade na prestação deste serviço é requisito essencial para o desfrute da imunidade. Na realidade, a só circunstância de uma escola cobrar mensalidades de seus alunos não inviabiliza seu direito à imunidade. (CARAZZA, 2015, p. 918).

Pelo contrário, se com o produto da arrecadação de tais mensalidades, limitar-se a remunerar, de acordo com as leis de mercado, seus funcionários e professores, bem como a investir em equipamentos e materiais, continua a ter pleno direito ao benefício constitucional. (CARAZZA, 2015, p. 918).

No entanto, vale ressaltar que, mesmo que a cobrança de mensalidades pelas educacionais sem fins lucrativos, não seja proibitiva para a concessão da imunidade, a organização educacional é obrigada a conceder bolsas integrais e parciais para uma determinada parcela de seus estudantes.

Nota-se que aqui reside uma diferenciação importante quanto a classificação dessas instituições, organizações filantrópicas, que oferecem seus serviços sociais totalmente gratuitos para toda a parcela de usuários, e as instituições benfeicentes de assistência social, que são aquelas que garantem gratuidade à parcela exigida por lei.

Tal diferenciação será de suma importância para entendermos a problemática em torno da concessão da Imunidade para as entidades educacionais sem fins lucrativos e deverá ser mais bem explorado *a posteriori*.

Assim, chegamos ao último aspecto presente no texto constitucional, que é: atender os requisitos da Lei.

Nesse contexto, os dispositivos que regulamentam a imunidade tributária

sobre os impostos (conforme estabelecido no art. 150, VI, "c" da CF/1988) são os mesmos delineados no art. 14 do CTN: (I) veda-se à entidade imune a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, (II) demanda-se a aplicação integral, no País, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e, finalmente, que (III) mantenha escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Por fim, quanto ao fato de as Instituições Educacionais sem fins lucrativos serem abarcadas pela Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social Sem Fins Lucrativos, à Luz do Artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, faz-se necessária a Leitura do art. 203 da Constituição Federal:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei. VI - a redução da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza.

Percebe-se que a finalidade das Entidades da Assistência Social é o desenvolvimento da sociedade, através da promoção de direitos sociais, designados no artigo 6º, da Constituição Federal. A relação entre as Entidades que possuem tal finalidade já foi amplamente debatida quando se tratou das organizações pertencentes ao terceiro setor, o qual as entidades de educação sem fins lucrativos fazem parte.

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.028, conferiu alterações que trouxeram impacto na regulamentação quanto à obtenção e renovação do (CEBAS), garantindo que as instituições de educação, sem fins lucrativos, podem ter a imunidade tributária do Art. 195.

Portanto, chega-se à conclusão de que o Art 203, pode ter uma interpretação extensiva, sendo possível incluir como objetos de Assistência Social, os setores de educação e saúde. Devido a isso, evidencia que as Instituições de Educação as

quais preenchem os requisitos de Entidade de Assistência Social, poderão gozar de Imunidade referente ao art. 194 da Constituição Federal.

Na prática, o fato é que, entre as entidades sem fins lucrativos, algumas podem ser reconhecidas como Entidades Beneficentes de Assistência Social. Sendo-lhes conferidas o CEBAS, um título concedido pela Receita Federal do Brasil após um processo de certificação, cujos requisitos constam da lei complementar 187/21.

Todavia, essa certificação, que antes do advento da lei complementar 187/21, possuía natureza meramente declaratória, afinal os requisitos obrigatórios era o cumprimento dos incisos do art. 14 do CTN, Passou a ser o documento fundamental para a aplicabilidade da imunidade tributária das entidades educacionais. Tal constatação será mostrada no próximo capítulo.

4 APLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Dessa forma, será abordado como a Imunidade Tributária é tratada na prática. Nessa seara, pode-se afirmar que a aplicação da imunidade para as instituições educacionais está envolta em algumas controvérsias. Afinal, somente a previsão constitucional não é suficiente, por si só para que a Instituição possa gozar do benefício.

Primeiramente, é essencial que esteja de acordo com as disposições da legislação pertinente, como o artigo 14 do Código Tributário Nacional, conforme determinação constitucional, em que é exigido tal observância da lei.

Assim, enquadradas nas regras expostas pelo artigo 14, do Código Tributário Nacional, a instituição buscara o reconhecimento de direito, através do uso da via administrativa, apresentando as documentações necessária que atestaria a sua condição.

Nessa perceptiva, a documentação mais importante para a obtenção da imunidade pela via administrativa, se tornou a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Afinal, com o CEBAS, além de cumprir os requisitos do artigo 14 do CTN, a Instituição é obrigada a cumprir um rol muito maior de obrigações extrafiscais, para que condicione receber o adjetivo "beneficente". Além de ser, também, o documento principal para gozo da "isenção" (imunidade) presentes no art. 195, § 7º.

Assim, surge a seguinte problemática: seria o CEBAS, documento essencial para gozar da imunidade tributária?

A lei complementar 187/21 é clara em seu art 3º.

Art. 3º **Farão jus à imunidade** de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, **certificadas nos termos desta Lei Complementar**, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos [...] (grifo nosso).

Nessa senda, para obter o CEBAS, se faz necessário obedecer aos requisitos que estão na Lei complementar 187/21, que conforme diz sua EMENTA: "Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal". Observa-se abaixo os principais requisitos que a Instituição de

Educação deva contemplar para a obtenção do (CEBAS):

Art. 1º Esta Lei Complementar regula, com fundamento no inciso II do caput do art. 146 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, as condições para limitação ao poder de tributar da União em relação às entidades benéficas, no tocante às contribuições para a seguridade social.

[...]

Art. 6º A certificação será concedida à entidade benéfica que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento a que se refere o art. 34 desta Lei Complementar, observado o **período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade**, o cumprimento do disposto nas Seções II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, sem prejuízo do disposto no art. 3º desta Lei;

[...]

Art. 18. Para fazer jus à imunidade, a entidade com atuação na área da educação cujas atividades sejam de oferta de educação básica, de educação superior ou de ambas, deve atender ao disposto nesta Seção e na legislação aplicável.

§ 1º As instituições de ensino deverão:

I - obter autorização de funcionamento expedida pela autoridade executiva competente;

II - informar anualmente os dados referentes à instituição ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep); e

III - atender a padrões mínimos de qualidade aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pela autoridade executiva federal competente.

[...]

Art. 20. A entidade que atua na educação básica deverá conceder, anualmente, bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes.

[...]

Art. 27. É vedada qualquer discriminação ou diferença de tratamento entre alunos bolsistas e pagantes. (Grifo nosso)

Portanto, para acesso ao Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social, faz necessário que a Instituição cumpra previamente os requisitos presente na Lei, tal certificação terá validade de três anos, sendo necessário entrar com o pedido administrativo para obter a renovação.

Todavia, a maior problemática em torno da concessão do CEBAS está no fato de, mesmo que a instituição de educação esteja preenchendo a lacuna estatal quanto ao Direito à Educação, esteja conferindo bolsas integrais requisitadas, esteja nessa com essa configuração a pelo menos um ano, conforme requisitos lei e tenha aguardado o trâmite de análise pelo Ministério de Educação, a Imunidade tributária só alcançará seus efeitos após a data de publicação, até lá devendo arcar com a

onerosidade tributária.

Ademais, uma outra questão referente a essa demora na análise é que se essa Entidade, que repetindo, já está cumprindo com todos os requisitos Constitucionais referentes ao benefício da Imunidade, mas que ainda deve arcar com a onerosidade tributária durante esse período, porventura tenha dificuldades financeira e perca sua regularidade fiscal, terá seu pedido indeferido junto ao Ministério.

Além disso, a respeito do trâmite para a obtenção da Certificação, o Departamento da Rede Socioassistencial Privada do SUAS (DRSP), apresenta ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) as informações sobre o processo de Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS) no âmbito do Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome (MDS).

De acordo com os relatórios do DRSP, entre janeiro e junho de 2023, 697 processos estavam pendentes. Todavia, em razão da publicação da Lei Complementar nº 187, em 17 de dezembro de 2021, e a ausência de Decreto regulamentador que deverá instruir e viabilizar a análise dos protocolos apresentados a partir daquela data, até 30/06/2023, constavam 990 requerimentos de concessão e 200 requerimentos de renovação pendentes, ou seja, 1190, processos estavam pendentes.

Ademais, a respeito da mora na análise dos processos, tramita na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Complementar 269/23 desobriga entidades beneficentes nas áreas de saúde, educação e assistência social da contribuição previdenciária desde a data do pedido de certificação como beneficiante.

A respeito desse projeto, protesta a autora, a Deputada Federal Luisa Cansine:

“A legislação prevê que os requerimentos de concessão ou renovação da certificação deverão ser analisados, em ordem cronológica, em até seis meses. Apesar disso, o prazo tem sido largamente desrespeitado, conforme constatado por auditorias do Tribunal de Contas da União”, explica a autora. “Dificuldades administrativas de tomada de decisão em prazo razoável não é responsabilidade das entidades beneficentes e não pode impedi-las de usufruir de um direito previsto na legislação” (CANSINE, 2024)

Assim, conclui-se que da Imunidade Tributária às instituições educacionais sem fins lucrativos ser bem delimitada pela Constituição como um direito dessas entidades, percebe-se que sua aplicabilidade ainda necessita de aprimoramento.

5 JURISPRUDÊNCIA E AMPLIAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Como vimos, a mora no trâmite para a obtenção desse benefício inviabiliza atuação de muitas das Intuições de Educação sem fins lucrativos. Todavia, em contrapartida, o Supremo Tribunal Federal vem cada vez mais, ampliando o benefício da imunidade tributária abarcando um maior número de entidades consideradas imunes e simplificando os trâmites burocráticos para a concessão do benefício.

Assim, a exemplo do reconhecimento da imunidade tributária para entidades educacionais que não estão estritamente ligadas ao ensino formal, como associações ou fundações dedicadas ao ensino de línguas estrangeiras. Conforme decisão do Relator Ministro Joaquim Barbosa. Leia-se:

O ensino de línguas estrangeiras caracteriza-se como atividade educacional para aplicação da imunidade tributária (art. 150, VI, c, da Constituição). 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. [RMS 24.283 AgR-segundo, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 21-9-2010, 2^a T, DJE de 8-10-2010.]

De fato, a generalização no texto constitucional sobre a imunidade tributária das entidades educacionais, com o entendimento jurisprudencial atual tem gerado divergências quanto a quais entidades são abrangidas por essa imunidade.

Nesse sentido, como destaca o Ministro Toffoli na decisão sobre a repercussão geral RE 767.332/MG:

"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitários, em homenagem aos intentos protetivos pretendidos pelo constituinte originário". RE 767.332/MG:

As decisões judiciais, ao decidirem pela ampliação da imunidade cumprem com um papel asseguratório ao Direito à Educação em plena consonância ao princípio da dignidade humana, uma vez que esse direito fundamental propicia ao indivíduo maior inserção social e condições para o exercício pleno da cidadania, conforme explicam Rodrigo Batista Coelho e José Antônio Remédio, em "Efetividade do Direito à Educação: Positivação e Justiciabilidade":

tem-se que o direito fundamental à educação, em regra, caso não atendido e implementado voluntariamente pelo Estado, pode ser efetivado por meio de medidas judiciais tendentes à sua realização, seja por meio de ações judiciais individuais, seja por intermédio de medidas judiciais coletivas, preservando-se, assim, o princípio fundamental da dignidade da pessoa humana contemplado no inciso III do art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil, cujo conteúdo, reconhecidamente mutável, deve propiciar ao indivíduo maior inserção social e condições para o exercício pleno da cidadania, o que não se faz realizável sem a melhoria da qualidade da educação prestada em nosso país.(COELHO; REMÉDIO P. 16, 2016)

Alinhado a isso, a Imunidade alcança, inclusive, as escolas de ensino profissionalizantes mantidas pelos já mencionados Serviços Sociais Autónomos, como são os casos do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI (RE 235.737/SP). Leia-se a Ementa:

Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade (artigo 150, VI, c, da Constituição) dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais. Recurso extraordinário não conhecido.

Ademais, em outro caso que tratam de imunidade, na decisão monocrática proferida pelo ministro Luiz Fux, no ARE 1244279/SP, em que foi conferido uma interpretação extensiva à respectiva norma, no caso da imunidade das entidades benéficas de assistência social. Leia-se o trecho do julgamento:

Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz.

[...]

3. No caso da imunidade das entidades benéficas de assistência social, a Corte tem conferido interpretação extensiva à respectiva norma, ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção.
 4. Adquirido o status de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. O oposto ocorre com a isenção que constitui mero benefício fiscal por opção do legislador ordinário, o que faz com que a presunção milite em favor da Fazenda Pública.
- (Fux, ARE 1244279/SP)

Além disso, quanto a simplificação dos trâmites necessário para gozo da Imunidade, o Supremo Tribunal Federal anteriormente já havia afastado a necessidade de exigência do CEBAS para concessão da Imunidade.

Para o Supremo Tribunal Federal, antes da promulgação da lei complementar 187/21, as decisões se mostravam totalmente contrárias a tal exigência.

Antes a regulamentação da lei complementar, a regulamentação do CEBAS se dava pela Lei nº 12.101/09. Todavia tal lei foi declarada inconstitucional, por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade. Afinal, conforme o já exposto art.146, inciso II da Constituição Federal, somente lei complementar pode prever os requisitos para à concessão da imunidade tributária.

Conforme o julgamento da ADI 4.480, pelo voto do ministro relator Gilmar Mendes, concluiu no mesmo sentido, registrando o relator que “o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos”.

Todavia, a lei complementar de que o ministro trata é o Código Tributário Nacional.

Ademais, no mesmo sentido, o Tema 32, na tese exposta pela relatora Ministra Rosa Weber foi de:

“que somente o cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN deve ser verificado para o acesso à imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, da CF/88, bem como que a eficácia do **CEBAS é meramente declaratória do direito à imunidade tributária**”.(grifo nosso)

A tese final foi que lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social.

Além disso, no que diz respeito a obrigatoriedade do CEBAS, o Superior Tribunal de Justiça, inclusive, editou a Súmula 612, nos seguintes termos:

Súmula 612: O certificado de entidade beneficente de assistência social (Cebas), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

Ora, não restam dúvidas que para a jurisprudência os requisitos para gozo da imunidade tanto do art. 150 quanto do art. 195 da Constituição Federal é sob a luz da lei complementar, disposta no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Portanto, deve haver questionamentos quanto à aplicabilidade dos requisitos trazidos pela Lei

Complementar 187/21, visto que estes excedem os requisitos estabelecidos pelo legislador original.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É um fato a importância da educação como instrumento transformador e vital para uma sociedade, bem como para o desenvolvimento pessoal do ser humano. Tal direito existe como um direito social fundamental, que no contexto brasileiro é reconhecido como um direito constitucional a ser administrado e de dever do Estado e seus agentes. Igualmente é possível afirmar que por ser fundamental, tal direito deve ser acessível e disponível a todos, sendo dever do Estado fomentar e encontrar formas de democratizá-lo.

Desta forma, o presente trabalho demonstra que o instituto da imunidade tributária atribuída às entidades educacionais sem fins lucrativos através do texto constitucional possui significativa importância na concretização dos objetivos constitucionais, bem como sua aplicabilidade tornou mais acessível o Direito à Educação no Brasil.

Igualmente observa-se que mesmo após três décadas da idealização de tal instituto de fomento à educação, o Brasil ainda enfrenta problemas para definir e identificar as entidades educacionais a serem beneficiadas por tais concessões tributárias, o que pode ser entendido como um fator retardador do acesso à educação. Paralelamente, foi possível identificar a burocracia como uma das principais barreiras na concretização e aplicação das imunidades tributárias aos agentes não estatais.

O estudo crítico sobre tais problemáticas é necessário considerando os índices nacionais de acesso à educação em todos os seus níveis no Brasil. Por essa razão, o presente trabalho buscou analisar e demonstrar a educação como um direito social fundamental, demonstrando como a passagem do estado liberal para o estado social e posteriormente para o estado democrático de direito, foi dando cada vez mais protagonismo ao direito à educação na sociedade traçando uma série de objetivos a serem alcançados com a Educação, que são: o pleno desenvolvimento da pessoa, preparo para o exercício da cidadania e qualificação para o trabalho.

É importante recordar que a responsabilidade objetiva de prover educação é do Estado e, que a participação de agentes não estatais surge como uma cooperação para o cumprimento de objetivos constitucionais e, que, portanto, deveria ser facilitada desde que houvesse o cumprimento das normas gerais da educação nacional, autorização e avaliação de qualidade por parte do poder público.

É inegável a necessidade da aplicação de condicionantes e requisitos básicos sobre as possíveis instituições a serem consagradas, devendo tais regras serem delimitadores e filtros para impedir possíveis fraudes ou ainda desvio de finalidades. No entanto, tais regras não podem ser empecilhos para a concretização da política bem como não podem ultrapassar os limites constitucionais como forma de preservar os princípios originários pretendidos pelo legislador originário. Sendo assim, é possível concluir que o regulamento atual vigente criado pelo legislador derivado se tornaram uma ameaça aos objetivos constitucionais iniciais das imunidades tributárias, bem como ao processo de democratização da educação.

Considerando essa realidade no contexto brasileiro, este estudo sugere duas soluções para o problema: em primeiro lugar, é fundamental reconhecer a educação como um conceito abrangente que vai além do ensino formal e do currículo estrito. Em seguida, é necessário aplicar esse entendimento à imunidade tributária na prática, especialmente quando uma instituição que preenche os requisitos estabelecidos na Constituição é negada desse direito por não possuir a certificação do CEBAS.

Além disso, quando essa certificação existe, mas a instituição é impedida de receber os benefícios retroativamente pelo período em que prestou assistência ao Estado, também é preciso encontrar uma solução para essa situação.

É necessário ainda reconhecer as contribuições jurisprudenciais, no sentido em que tais decisões judiciais se tornaram instrumentos efetivos para definir e desburocratizar os procedimentos de concessão de benefícios. Assim, o Supremo Tribunal Federal se alinha com os princípios originários da Constituição e da política ampliando o benefício da Imunidade Tributária e abarcando um número maior de entidades consideradas imunes e simplificando os trâmites burocráticos para a concessão do benefício, como por exemplo, entidades educacionais que não estão estritamente ligadas ao ensino formal, como associações ou fundações dedicadas ao ensino de línguas estrangeiras.

Portanto, entende-se que a retirada desses empecilhos resultaria na ampliação do acesso à educação, bem como a flexibilização do processo de disponibilização do benefício da imunidade resultaria no aumento do número de instituições interessadas em promover a educação, considerando a retirada dos ônus financeiros e tributários que teriam que dispensar já que tais entidades institucionais se beneficiariam de uma

ferramenta estatal que torna menos onerosa a promoção do direito à educação por elas almejado.

Conclui-se, portanto, que é imprescindível uma reformulação no processo decisório para aplicação e concessão das imunidades tributárias no âmbito das entidades não estatais envolvidas no acesso à educação.

Para além disso, é importante recolocar o ideal de democratização da educação e seu caráter social e de direitos humanos como princípio fundamental na aplicação da política de incentivos, relembrando que o Brasil passou e ainda passa por um processo complexo de redemocratização, luta contra as desigualdades sociais e de oportunidades, bem como enfrenta problemas econômicos e geográficos que impedem o acesso a direitos básicos, como o direito a educação.

Desta forma, é necessário olhar para políticas de incentivos para além do direito tributário ou administrativo, mas com um olhar de direitos humanos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 767.332 MINAS GERAIS. A imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da CF/88, aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais. Recorrente: Município de Belo Horizonte, representado pelo Procurador Geral do Município de Belo Horizonte. Recorrido: União Brasileira de Educação e Ensino - UBEE, representada pela advogada Letícia Chagas Ribeiro de Vasconcellos e outro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4904092. Acesso em: 17 abr. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

CLAUDE, Richard Pierre. **Direito à educação e educação para direitos humanos**. SUR: Revista Internacional de Direitos Humanos. Ano 2, n. 2, 2005. em português. São Paulo: Rede Universitária de Direitos Humanos.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**, 4^a edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 17 mar. 2024.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Brasília, DF: IBGE, 2022. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37089-em-2022-analfabetismo-cai-mais-continua-mais-alto-entre-idosos-pretos-e-pardos-e-no-nordeste>. Acessado em 22 de março de 2024.

INEP – Brasilia- Df, 2022. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). Censo Escolar, 2010. Brasília: MEC, 2023. Disponivel em <https://download.inep.gov.br/publicacoes/institucionais/estatisticas_e_indicadores/resumo_tecnico_censo_escolar_2022.pdf>. Acessado em 22 de mar. De 2024

LAURENTIIS, SIMOES, **STF e Carf: Permanece a exigência do Cebas para imunidade das contribuições sociais?** 3 de março de 2021, 8h03. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-03/direto-carf-permanece-exigencia-cebas-imunidade-contribuicoes-sociais/>.

Moraes, Alexandre D. Direito Constitucional. Disponível em: Minha Biblioteca, (39th edição). Grupo GEN, 2023.

PAES, José Eduardo, S. e Juliana A. Magalhães. **Terceiro Setor e Tributação - Vol. 6.** Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2013.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários.** – 10. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** Disponível em: Minha Biblioteca, (14th edição). Editora Saraiva, 2023.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella D. **Direito Administrativo.** Disponível em: Minha Biblioteca, (36th edição). Grupo GEN, 2023.

PINHEIRO, Gabriel Calil. **"STF e a amplitude do conceito de entidade educacional para fins de imunidade."** Consultor Jurídico, 28 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-28/pinheiro-stf-amplitude-conceito-entidade-educacional>. Acesso em: 18 abr. 2024.

Ranieri, Nina. **Teoria do Estado: Do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito.** Disponível em: Minha Biblioteca, (3rd edição). Grupo Almedina (Portugal), 2023.

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário.** Disponível em: Minha Biblioteca, (13th edição). Editora Saraiva, 2024.