

ANÁLISE JURÍDICA DA CONFENSIONALIDADE DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL FRENTE À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

HUGO LEONARDO ZAPONI TEIXEIRA*

RESUMO:

Trata-se de artigo no âmbito do direito constitucional tributário, cujo objeto abarca a jurídica análise da assistência social, imunidade e da confessionalidade, compreendida na expressão “assistência social” tanto a saúde quanto a educação e a assistência social em sentido estrito. Por intermédio da pesquisa dogmática e instrumental, assim como da técnica bibliográfica, organizaram-se considerações pertinentes ao Terceiro Setor, à Imunidade Constitucional frente aos impostos, descrita no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, bem como quanto à laicidade estatal, tal qual descrita no artigo 19, inciso I, do Magno Texto vigente. Objetivou-se, com isso, perquirir, sistematizar e, se possível, minimamente contribuir para com as discussões pertinentes à (im)possibilidade do gozo da imunidade tributária por instituições que promovam a assistência social à luz de preceitos religiosos.

Palavras-chave: Assistência Social – Imunidade – Confessionalidade – Laicidade e Laicismo – Constituição Federal – Artigo 150, inciso VI, alínea “c” e Artigo 19, inciso I – Recurso Extraordinário – Repercussão Geral n. 630.790-SP.

Abstract:

This article is within the constitutional tax law whose object includes a legal analysis of social assistance , immunity and confessionality , understood the term " welfare " both health education and social services in the strict sense . Through dogmatic and instrumental research as well as the technical literature , organized themselves relevant considerations to the Third Sector , the Constitutional Immunity against taxes , described in Article 150 , section VI , paragraph " c " of the Constitution of the Federative Republic of Brazil 1988 , as well as to state secularism , as is described in Article 19 , paragraph I , of the Magnus force text . The aim , therefore , to assert , systematize and , if possible , contribute towards minimally relevant to the (im) possibility of discussions taking of tax exemption for institutions that promote social welfare in the light of religious precepts .

Keywords : Social Assistance - Immunity - confessionality - Secularity and Secularism - Federal Constitution - Article 150 , section VI , paragraph " c " and Article 19, section I - Extraordinary Appeal - General Repercussion n . SP - 630 790 .

* Advogado (Rio de Janeiro, Brasília, São Paulo). E-mail; hugo.zaponi@advcovac.com.br

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

2 O TERCEIRO SETOR: ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA FRENTE AOS IMPOSTOS, DEFERIDA ÀS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NOS TERMOS DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “C”, DA CF/88

4 DOS CONTORNOS JURÍDICOS DA LAICIDADE ESTATAL NOS TERMOS DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

5 CONCLUSÃO

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1 INTRODUÇÃO

Aproxima-se a terceira década de vigência da atual Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) e ainda hoje se mostra conturbada e um tanto quanto desorientada a inteligência das imunidades deferidas às entidades de educação e de assistência social, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c” e §4º, do texto constitucional.

Com efeito, não raro seus beneficiários são indagados, buscando-se a conceituação da expressão “instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos”. Igualmente, procura-se a delimitação dos contornos e fronteiras desta imunidade, perquirindo-se desde a sua natureza jurídica (princípio, regra, direito, garantia constitucional) até a natureza da legítima legislação apta a dispor quanto ao assunto. Mas não só, até mesmo a legitimidade dos procedimentos administrativos que tencionam o prévio requerimento ao gozo da imunidade, assim como o processo de suspensão de tal benesse constitucional são questionados.

Não bastassem, questões que a todos pareciam óbvias encontram-se hoje em grande evidência. Faz-se referência, aqui, à (im)possibilidade de implementação da educação e/ou da assistência social, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88 à luz de preceitos religiosos ou ideológicos.

Vale dizer, poderia uma instituição de educação ou de assistência social gozar da imunidade tributária mesmo promovendo suas atividades em função ou motivada por preceitos religiosos? Constituiria tal situação em conduta censurada frente à laicidade estatal, descrita no artigo 19, inciso I, da CF/88?

Deveras, a questão é pouco enfrentada perante a doutrina brasileira. E isso se dá, é bem provável, pela aparente obviedade que a situação conformava (a possibilidade de promoção da assistência social ou educação por instituições confessionais), mas que hoje se encontra em análise perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

Realmente, como já ressaltado por Paulo de Barros Carvalho, muitas questões pertinentes à imunidade tributária foram, por vários anos, relegadas ao plano empírico, motivo pelo qual determinadas temáticas carecem de enfrentamento e justificação teórica.¹

Este é o contexto, pois, no qual se propõe o presente estudo, para investigar, sistematizar e, se possível, minimamente contribuir para com o existente entendimento dispensado à temática, ao menos em relação ao sustentado pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região (TRF3), Tribunal *a quo* ensejador do acórdão vergastado perante o STF, no bojo do Recurso Extraordinário de n. 630.790², concatenando noções pertinentes à imunidade descrita na CF/88 em relação aos impostos, bem como à laicidade estatal.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades**: análise dos requisitos do art. 14 do CTN impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. Revista de Direito Tributário. V. 99, 2008, p. 07, São Paulo-SP.

² Trata-se de Recurso Extraordinário, cujo o antigo Relator, Ministro Joaquim Barbosa, fundamentou sua decisão de repercussão geral nos seguintes termos, para fins do gozo à imunidade tributária:

Para tanto, num primeiro momento, sumária e objetivamente se discorre sobre o Terceiro Setor, dispensando-se, ato contínuo, tratamento às Imunidades Tributárias deferidas às Organizações Sociais, em específico àquelas pertinentes aos impostos, apontando o requisito constitucionalmente exigido para seu gozo, cotejando a situação, então, frente ao Recurso Extraordinário de n. 630.790-SP.

Por sua vez, e em sequência, apresenta-se o instituto da laicidade estatal, bem como sua compreensão na atual ordem jurídica, confrontando-a, ainda, em relação à imunidade tributária.

Finalmente, segue conclusão do trabalho, almejando contribuição para com a inteligência desta questão de extrema relevância não apenas a determinada parcela de entidades que compõem o Terceiro Setor, mas também para o Direito Constitucional Tributário, especialmente em razão da atual tramitação do referido Recurso Extraordinário tirado como “representativo de repercussão geral”.

2 O TERCEIRO SETOR: ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Vivencia-se um Estado Democrático de Direito, isto é, um Estado que, para além de se pautar pela lei, à própria lei está totalmente submetido, nos termos da Constituição.

Como se sabe, o Estado inicialmente tornou-se legal, ocasião em que propiciou o surgimento do governo absolutista. Posteriormente, adveio o Estado de Direito, tendo por característica, num primeiro estágio, a fase liberal e, em seguida, a social (*welfare state*). Finalmente, tornou-se Democrático de Direito, objetivando, em síntese, superar a ineficiência do padrão estatal anterior (o Estado de Direito), mormente o *welfare state*, para efetivar, sob o prisma da igualdade, os direitos e garantias fundamentais. Em sumarássima lição:

Tendo-se assente a distinção entre o Estado Legal e Estado de Direito, aquele restrito à forma da legalidade, enquanto este incorpora a mesma determinados conteúdos, pode-se pensar, no interior desse último, uma tripartição que se expressa por Estado Liberal de Direito, Estado Social de Direito e Estado Democrático de Direito.

(...)

A novidade do Estado Democrático de Direito não está em uma revolução das estruturas sociais, mas deve-se perceber que esta nova conjugação incorpora características novas ao modelo tradicional. Ao lado do núcleo liberal agregado à questão social, tem-se com este novo modelo a incorporação efetiva da questão da igualdade como um conteúdo próprio a ser buscado garantir através do asseguramento jurídico de condições mínimas de vida ao cidadão e à comunidade.

“saber-se se o exercício de atividades de ensino de caridade à luz de preceitos religiosos é compatível com a ideia constitucional de assistência social ou, por outro lado, esta deve sempre ser laica para gozar do benefício [imunidade tributária]”. Em 26 de junho de 2013 houve movimentação processual, atribuindo a relatoria da demanda ao novo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Doutor Luis Roberto Barroso.

(...)

A diferença dos modelos anteriores, **o Estado Democrático de Direito, mais do que uma continuidade, representa uma ruptura, porque traz à tona, formal e materialmente, a partir dos textos constitucionais diretivos e compromissórios, as condições de possibilidade para a transformação da realidade.**³ (grifos editados).

E é neste exato contexto de um Estado Democrático de Direito que a atual Constituição brasileira se defere a expressão “Constituição Cidadã”. Um tanto quanto retalhada, é bem verdade, mas com aparente suficiência em relação ao rol de direitos e garantias fundamentais dispostos aos cidadãos.

Direitos de primeira, segunda, terceira, quarta e, para alguns, até de mesmo de quinta dimensão⁴. É o que se argumenta vislumbrar, minimamente, do Título II, da CF/88, sem prejuízo de outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela atual Constituição ou por Tratados Internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

E para proporcionar a plena fruição de todos esses direitos a atual ordem constitucional não se fechou à participação da sociedade civil organizada, em colaboração para com a Administração Pública, talvez pressupondo até mesmo as históricas dificuldades de o Estado, por si mesmo e exclusivamente, ter a absoluta responsabilidade pela efetivação dos direitos fundamentais, mas também reconhecendo a incontestável contribuição dos entes privados que, sem fins lucrativos, se prestavam à solidariedade.

Assim, tratou de conferir especial tratamento, destaque e fomento àquelas organizações privadas que, qualificadas por adjetivos públicos, objetivam superar a ineficiência e burocracia estatal e as ambições da iniciativa privada que atua tão-somente sob a perspectiva empresarial.⁵

Com efeito, desponta em importância à participação da sociedade civil os direitos denominados sociais, os de segunda dimensão⁶, basicamente exemplificados pelo rol descrito no artigo 6º e 203, ambos da CF/88.^{7 8} E isso

³ STRECK, Lenio Luiz. **Ciência política e teoria do Estado**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. pp. 103-105.

⁴ Excelente explanação quanto ao assunto pode ser encontrada In SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pp. 259 e seguintes.

⁵ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 82.

⁶ Como ressalta Sarlet, In SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel, op. cit., p. 273, “tais direitos fundamentais caracterizam-se, ainda hoje, por assegurarem aos indivíduos direitos a prestações sociais por parte do Estado, tais como prestações de assistência social, saúde, educação, trabalho etc., revelando uma transição das liberdades formais abstratas para as liberdades materiais concretas (...)”.

⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 888.

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Artigo 6º**. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010). **Artigo 203**. A assistência social será

porque, como sabido, são estes os que demandam uma participação primordialmente positiva do Estado, viabilizadora de um direito público subjetivo, de acesso e gozo principalmente, mas não só, da saúde, educação e/ou da assistência social.

Ocorre que, por diversos fatores – os quais não se indagam em razão dos limites do presente trabalho –, ainda hoje o Estado não é capaz de por si mesmo efetivar, em favor de seus administrados, todos aqueles direitos constitucionalmente elencados. E mesmo quando o tenta fazer, infelizmente, sucumbe em resultados insatisfatórios ou pouco expressivos frente à crescente demanda.

É nesse cenário, então, que cada vez mais se avanta o Terceiro Setor do Estado, aquele que, em um ponto intermediário entre o Primeiro e Segundo Setor – respectivamente a Administração Pública e o Mercado –, se propõe, como destacado por Josenir Teixeira, em uma “alternativa à fragilidade e à impossibilidade das instituições estatais para a realização de seus objetivos constitucionais e das demandas sociais”.⁹

Concisas e de extrema pertinência são as lições de José Eduardo Sabo Paes à conceituação do Terceiro Setor:

Até recentemente, a ordem sociopolítica compreendia apenas dois setores, o público e o privado, tradicionalmente bem distintos um do outro, tanto no que se refere às suas características, como à personalidade. De um lado, ficava o Estado, a Administração Pública, a sociedade; de outro, o Mercado, a iniciativa particular e os indivíduos.

A convivência entre ambos foi com frequência difícil, meio tumultuada, por questões de limites e invasões de território; e, em geral, quando chegam a um acordo, alguns membros da sociedade levam vantagem sobre o conjunto dela, como continua a acontecer. Decerto, por força desse dualismo indesejavelmente maniqueísta, em expressão de Celso Barroso Leite, **ao lado dos dois setores clássicos surgiu e começa a se firmar outro, cada vez mais conhecido como Terceiro Setor.**

A ideia é que nele se situem **organizações privadas com adjetivos públicos, ocupando pelo menos em tese uma posição intermediária que lhes permita prestar serviços de interesse social sem as limitações do Estado, nem sempre evitáveis, e as ambições do Mercado, muitas vezes inaceitáveis.**

(...).

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.

⁹ TEIXEIRA, Josenir. **O terceiro setor em perspectiva**: da estrutura e função social. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 40.

(...), **o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos**; porém, 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. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo de lucro) dedicada à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

Podemos, assim, **conceituar o Terceiro Setor como o conjunto de organismos, 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.**¹⁰ (grifos editados).

Neste passo, não se pode perder de vista que a tradição religiosa é um dos inquestionáveis pontos de surgimento da própria noção do Terceiro Setor¹¹. Como também ressalta José Eduardo Sabo Paes, os valores confessionais mostram-se intrínsecos aos “mais profundos objetivos daquele Setor: a ajuda ao próximo, o repartir, a preocupação social”:

Entendo que valores como solidariedade, amor ao próximo, ética e responsabilidade social são, entre outros, valores fundamentais do ser humano e intimamente ligados ao sentimento religioso e cristão, e que o Terceiro Setor desenvolve-se na justa medida em que se fortaleça e se promova o desenvolvimento desses valores.¹²

Postas tais questões, deve-se progredir à análise de que às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos – precipuamente constituídas na forma de associações ou fundações, nos termos do Código Civil de 2002 – é que atualmente incumbe a conformação do Terceiro Setor Estatal, promovendo à população brasileira acesso aos direitos sociais, suprimindo a ineficiência da Administração Pública.

E de todas as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos destacam-se, na atual ordem constitucional, aquelas que se dedicam à educação e à assistência social (lembre-se que aqui estão abarcadas as instituições que promovem quaisquer dos direitos descritos no artigo 6º, da CF/88). Não é por outro motivo, realmente, que o artigo 150, inciso VI, alínea “c” e §4º, da CF/88, a elas confere especial proteção, assegurando a impossibilidade de tributação quanto ao seu patrimônio, renda e serviços, desde que destinados à viabilização de seus fins institucionais, blindando, assim, sua respectiva capacidade econômica, destinada exclusivamente ao atendimento de seus fins sociais.

Sem embargo, aqui se faz preciso indagar: podem tais instituições gozar da imunidade tributária ainda que atuantes na assistência social à luz de preceitos

¹⁰ PAES, 2013, pp. 81-82, 87.

¹¹ Idem, Ibidem.p. 92.

¹² Idem, Ibidem.p. 92.

religiosos? Para além dos requisitos já conhecidos em exigência ao gozo da imunidade constitucional em comento também se exigiria a não confessionalidade?

Com efeito, estes são os pontos constantes do Recurso Extraordinário de n. 630.790 RG-SP, atualmente em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal, tal qual destacado pelo Relator do Acórdão, à época o Ministro Joaquim Barbosa, que reconheceu repercussão geral à temática nos seguintes termos:

Considero que as questões constitucionais travadas excedem o interesse particular da recorrente e da recorrida, tanto qualitativa quanto quantitativamente.

As questões de fundo são:

(a) **Saber-se se o exercício de atividades de ensino de caridade à luz de preceitos religiosos é compatível com a ideia constitucional de assistência social ou, por outro lado, esta deve sempre ser laica para gozar do benefício** [imunidade tributária];

(...) (Grifos editados).¹³

Nesse cenário, portanto, impõe-se a averiguação da (in)existência de outro requisito ao gozo da imunidade descrita no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, especificamente a laicidade, para além daqueles já conhecidos e debatidos.

3 A imunidade tributária frente aos impostos, deferida às entidades de educação e de assistência social nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88

À Administração Pública, como visto, foi atribuída a primordial promoção dos direitos sociais. Apesar disso, não se fecharam as portas à sociedade civil que, imbuída do sentimento de caridade, também perseguia (como ainda persegue) a promoção de todos aqueles direitos.

Mas não só: também a elas se deferiu especial atenção, compreendendo a incontestante importância para a conformação da sociedade brasileira, expressamente declarando o Constituinte Originário que as instituições de educação, ao lado das promovedoras de assistência social, serão imunes, desde que atendidas determinadas exigências constitucionais e legais.

A imunidade tributária, para alguns um instituto que detém a natureza jurídica de exclusão ao poder de tributar, impossibilitando, assim, a incidência tributária, enquanto, para outros, uma maneira de expressar a incompetência tributária, perfaz-se, em verdade, e um inequívoco direito público subjetivo a não tributação, de assento constitucional.¹⁴

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 630.790 RG-SP, disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3958617>>.

¹⁴ CARRAZA, 2012, p. 808.

E como tal, vale dizer, um direito constitucionalmente previsto, não se pode olvidar que “a compreensão do alcance da imunidade, diferentemente do que ocorre com as isenções, transcende os lindes do direito tributário, para revelar-se própria do direito constitucional”, como bem destaca Antônio Roque Carraza¹⁵. E mais, prossegue o autor:

(...), o alcance das imunidades tributárias não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional. A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo.

A imunidade é ampla e indivisível, não admitindo, por quaisquer dos Poderes, restrições ou meios-termos, a não ser, é claro, aqueles que já estão autorizados na própria Lei Maior.

A imunidade tributária possui, entre nós, assento constitucional, e, deste modo, não pode ter seu conceito destruído por normas infraconstitucionais.¹⁶ (grifos editados).

Pois bem, o artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88 dispõe que é vedado aos Entes Federados da República brasileira a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Para parte da doutrina, trata-se de uma norma de eficácia contida¹⁷. Para outra¹⁸, de posição que se revela mais consentânea para com a teleologia constitucional – que preza pela máxima efetividade das disposições pertinentes aos direitos fundamentais, especialmente os sociais –, evidencia-se uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, porquanto reúna em seu dispositivo toda a carga material e valorativa (instituição sem fins lucrativos) para a implementação de seus efeitos não apenas jurídicos (eficácia), mas também fáticos (efetividade), sem embargo à final disposição de sua redação “atendidos os requisitos da lei”.

É que, com efeito, o preceito constitucional imunizante em apreço já expressou o **único requisito material** à fruição de tal direito, a saber, “o não favorecimento a interesses privados, a não intenção lucrativa”¹⁹, motivo pelo qual, à legislação referenciada na parte final daquele normativo constitucional incumbirá tão somente a exigência de **requisitos formais** que viabilizem a fática comprovação de uma instituição sem fins lucrativos (este, sim, o único requisito material exigido):

A imunidade tributária das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos é do tipo condicionada, já que sua fruição depende do atendimento de um requisito material: não terem fins lucrativos. **Sua comprovação será feita mediante a implementação de requisitos formais, apontados em lei complementar, que deve, no entanto, limitar-se a indicar os**

¹⁵ CARRAZA, 2012, p. 818.

¹⁶ Ibidem, pp. 807, 813, 817-818.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹⁸ CARRAZA, op. cit.

¹⁹ Idem, pp. 866 e seguintes.

necessários e suficientes pressupostos a demonstrar a vocação economicamente desinteressada da entidade.²⁰ (grifos editados).

E como por todos sabido, a par das disposições constantes do artigo 146, inciso II, da CF/88²¹, é do Código Tributário Nacional, a Lei de n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, **de status complementar**, em seu artigo 14, que se veem os formais requisitos que devem ser atendidos pelas instituições de educação e de assistência social, que pretendam o gozo da imunidade constitucional frente aos impostos:

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**; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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

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

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

§ 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. (grifos editados).

Vislumbra-se, pois, que nada mais se exige das entidades beneficiárias da imunidade em apreço, senão a atuação desinteressada quanto à obtenção e distribuição de lucro, assim como o cumprimento dos requisitos formalmente dispostos em Lei Complementar, motivo pelo qual se pode afirmar, com um mínimo de plausibilidade, que qualquer outro **requisito material** que exorbite a demonstração da atuação não empresarial por parte da instituição imune suplantará a teleologia constitucional, tal qual acima evidenciada, perpetrando flagrante inconstitucionalidade.

E é exatamente por isso que se pode asseverar, em perfeita sintonia para como as conclusões de parecer já ofertado aos autos daquele Recurso Extraordinário pelo Subprocurador-Geral de Justiça, Doutor Rodrigo Janot Monteiro de Barros, que o Constituinte Originário não valorou, para fins do gozo da imunidade tributária em análise, a concepção ideológica, filosófica ou religiosa da instituição promotora daqueles direitos sociais. Em verdade, se assim o fez, exauriu a temática quando conferiu ampla liberdade de associação e de franca adoção de

²⁰ CARRAZA, 2012, p. 868.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 146. Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

ideologias, desde que lícitas, como pressupostos de conformação de qualquer entidade sem fins lucrativos, conforme artigo 5º, incisos XVII e XVIII, da CF/88:

(...), ao utilizar o termo amplo “instituições” – desprovido de significado técnico-jurídico – para definir os beneficiários da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, **o legislador constituinte deixou entrever a irrelevância da forma de constituição da entidade: fundação ou associação. Além disso, tal terminologia indica a intenção do legislador de incentivar a prática da assistência social [bem como da educação] a um espectro indeterminável de entidades, independentemente da orientação filosófica ou religiosa.**

Nesse ponto seria o caso de se questionar: o fato da entidade assistencial [de educação] ter uma orientação religiosa definida não seria mais um motivo para o reconhecimento da desoneração tributária, já que a imunidade dos templos de qualquer culto é indiscutível, a teor do art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal?

Pois bem. Estado laico não significa necessariamente Estado ateu, tanto que a Constituição de 1988 invoca, em seu preâmbulo, a proteção de Deus. A teoria da Separação entre Estado e religião tem implícita, não somente a tolerância de culto, mas, também, permitir e propiciar aos cidadãos que pratiquem os mais diversos credos, isoladamente ou em grupos, sem qualquer tipo de discriminação. Por outro lado, o Estado deve garantir também o respeito irrestrito aos não crentes.

Jorge Miranda afirma:

‘Sem plena liberdade religiosa, em todas as suas dimensões – compatíveis com diversos tipos jurídicos de relações das confissões religiosas com o Estado – não há plena liberdade cultural, nem plena liberdade política. Assim como, em contrapartida, aí onde falta a liberdade política, a norma expansão da liberdade religiosa fica comprometida ou ameaçada’.

Assim, a liberdade dos templos de qualquer culto, bem como de suas entidades assistenciais [educacionais], constitui a materialização mais palpável da laicização do Estado, que, ao contrário do que se poderia supor, representa verdadeiro instrumento de garantia da liberdade de culto ou religião, a qual se insere na categoria dos denominados ‘direitos de’, isto é, direitos/liberdades clássicas que reclamam, ora a abstenção do Estado para sua realização, ora ações positivas para coibir ameaças ou violação ao referido direito.

Dessa forma, negar-se o benefício da imunidade com fundamento basicamente na orientação religiosa adotada pela entidade assistencial [educacional], ao suposto de não preencher os requisitos de generalidade e universalidade, representa ofensa aos direitos fundamentais e, especificamente, à liberdade religiosa.²² (grifos editados).

Nesse sentido, portanto, perfaz-se factível argumentar que a laicidade estatal em nada se opõe ao gozo da imunidade tributária em virtude da promoção da

²² Cf. o Parecer do Ministério Público Federal, Procuradoria Geral da República, de n. 6786 – RJMB/tvm, disponível em: <http://cdij.pgr.mpf.gov.br/formularios/pareceres/formulario_pareceres> e no sítio de andamentos processuais do Supremo Tribunal Federal, por intermédio de acesso com certificação digital, disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3958617>>. Acesso em 03 de junho de 2013.

educação, saúde ou assistência social à luz de preceitos religiosos, trilhando as posições contrárias, a par de doutrina especializada, como adiante se passa a expor, os caminhos do **laicismo estatal**, e não da real e efetiva laicidade constitucionalmente prevista.

4 Dos contornos jurídicos da laicidade estatal nos termos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

A laicidade estatal representa inequívoca conquista não apenas à afirmação dos preceitos de República (aqui abordada sob a perspectiva de que o poder emana do povo e não de uma divindade), mas também às noções imanentes a um Estado Democrático de Direito (nisto enfocada a garantia e efetiva observância aos direitos fundamentais, especificamente a liberdade religiosa).

Por outras palavras, se por um lado se compreende que o Estado leigo fundamenta-se em uma concepção não sagrada do poder político, disto resultando que as decisões políticas são autônomas quanto às confissões religiosas, por outra perspectiva este mesmo Estado leigo, em vez de se mostrar ateu ou avesso a qualquer manifestação religiosa, tem por dever se mostrar garantidor de toda expressão confessional existentes no seio do seu povo (especialmente quando se mostrar plurirreligioso), sem que disto resulte a quebra da neutralidade que o princípio da laicidade estatal o exige (proibição de assumir partido e/ou proferir/adotar juízo de legitimidade/veracidade quanto a esta ou aquela religião). Esta é, indubitavelmente, a conclusão que se extrai da atual Constituição brasileira.

Neste cenário, portanto, não se pode observar a questão da separação entre Estado e Igreja tão somente sob a ótica do artigo 19, inciso I, da CF/88, mas sim, e de forma a evitar concepções ideologicamente distorcidas, que apregoam a aversão à religião (o que doutrinariamente se chamou por laicismo), em razão de todos os demais preceitos constitucionais pertinentes/diretamente ligados à liberdade religiosa, especialmente os descritos no artigo 5º, incisos VI, VII, VIII, artigo 143, artigo 210, §1º, artigo 213, artigo 226, §2º, todos da CF/88 (indispensáveis, no prosseguir das ideias, em expressa transcrição):

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

VI - **é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;**

VII - **é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;**

VIII - **ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;**

(..)

Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei.

§ 1º - **às Forças Armadas compete, na forma da lei, atribuir serviço alternativo aos que, em tempo de paz, após alistados, alegarem**

imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política, para se eximirem de atividades de caráter essencialmente militar. (Regulamento)

(..)

Art. 210. (...).

§ 1º - **O ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental.**

(..)

Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

§ 1º - O casamento é civil e gratuita a celebração.

§ 2º - **O casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei.** (grifos editados)

No limite do assunto, então, evidencia-se incomprensível que a República Federativa do Brasil, atualmente, ao consagrar em um de seus normativos a separação entre Estado e Igreja (artigo 19, inciso I), seja uma Nação avessa a qualquer manifestação religiosa ou, ainda, um Estado Ateu, que ignore e rechace qualquer confissão sobrenatural por parte de seu povo.

Pelo contrário, da sistemática interpretação da Constituição Federal de 1988, constata-se a adoção de uma perspectiva de saudável **neutralidade** quanto às questões religiosas, imparcialidade esta que, como visto, não corresponde a uma noção de *irreligiosidade* ou de *ateísmo público*.

A propósito disto, oportunas são as palavras do Professor de Ética e Filosofia Política, Doutor Martin Rhonheimer, quando da composição da mesa de trabalhos do Seminário Internacional sobre o Estado Laico e a Liberdade Religiosa, realizado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em junho de 2011:

(...)

A liberdade religiosa e a correspondente neutralidade do Estado não significam arreligiosidade ou ‘ateísmo’ público. Um ateísmo público não seria neutralidade religiosa, mas um credo – negativo – de caráter antirreligioso. A antinomia e a negação de algo – neste caso, da religião e de toda crença teísta – nunca são uma atitude ‘neutra’. **O ateísmo ou o agnosticismo não constituem, em relação à religião, posições neutras.** Nesta matéria, representam posturas extremas e sumamente parciais, porque implicam, em menor ou maior grau, a negação da verdade, do valor e da relevância existencial de toda religião, e em alguns casos, inclusive, a afirmação da sua índole nociva.

A posição neutra é a que se abstém de qualquer valoração veritativa de uma ou de outra postura que se defenda. Determinar o tipo de comportamento que a imparcialidade exige é uma questão ainda aberta, já que depende das concretas circunstâncias culturais de cada país. Em todo caso, **uma atitude política neutra não pode fechar os olhos a uma religião que se apresenta como fato cultural tradicional ou majoritário de uma determinada nação.**²³ (grifos editados).

²³ Cf., MARTINS FILHO, Ives Gandra; DE BRITO NOBRE, Milton Augusto (Coordenação). **O Estado laico e a liberdade religiosa**. São Paulo: LTr, 2011, p. 77.

Ora, fosse a República Federativa do Brasil um Estado avesso a qualquer manifestação confessional, disporia ela quanto à ampla liberdade religiosa (sem limitar tal direito a uma determinada religião, como, por exemplo, o catolicismo, tal qual feito na primeira Constituição Republicana, de 1891)? Ou, ainda, trataria de assegurar a imunidade a templos religiosos? E mais: preocupar-se-ia o Estado brasileiro em determinar aos Poderes Públicos a implementação de prestações alternativas em virtude de convicções religiosas?

Apesar disso, por mais óbvia que possa parecer a conjuntura constitucional elucidada, quanto à laicidade, a promoção da assistência social por entidades confessionais finda por aflorar sentimentos e/ou condutas **laicistas**, isto é, avessas a qualquer revelação religiosa no espaço público ou nas políticas públicas (ainda que o argumento religioso apresente inequívoca “razão pública”). Quanto ao assunto, adequadas são as observações de Francisco Santamaria, *In A religião sob suspeita - laicismo e laicidade*:

(...) apesar de se ouvirem por todo lado as palavras ‘laicidade’ e ‘laicismo’, não são muitas as pessoas que sabem ao certo qual é o significado exato destes termos, nem na teoria nem na prática.

(...).

Neste campo, há quem admita a ‘laicidade’ e negue o ‘laicismo’ como posição extrema ou extrapolação da laicidade. Há também os que distinguem entre laicidade em sentido positivo e laicidade em sentido negativo, admitindo a primeira e rejeitando a segunda: a positiva reconheceria a independência do poder civil, mas consideraria positivamente a religião; a segunda teria como propósito impedir qualquer ‘poluição’ religiosa da ação política ou qualquer presença ou influência da religião – ou da experiência religiosa – no âmbito público

(...).

O Estado encara o credo religioso como mais um fenômeno social e colabora com ele do mesmo modo que o faz com os demais fatores sociais, sem que por isso se converta em confessional: não se faz religioso por ajudar a religião, como não se faz artístico ou desportivo por colaborar com estas outras manifestações da vida social.

Com efeito, o Estado deve agir com coerência e equidade. E atentaria contra a equidade um Estado que fosse generoso em todos os setores, menos nos que têm alguma conotação religiosa. Não faria sentido que um Estado com vincada tendência para as subvenções – ao cinema, aos sindicatos, ao esporte, aos festejos dos povoados e cidades, aos carnavais, etc. – excluísse dessas subvenções determinadas atividades de caráter religioso [confessional].

Semelhante restrição significaria passar da laicidade para o laicismo, oposto por sistema à presença do elemento religioso na vida do Estado e na vida Social.

(...).

(...), o laicismo não tem nada de neutro, pois implica a apropriação do espaço público por um setor da sociedade: o seu ponto de referência humana é o das pessoas que vivem *etsi Deus non daretur*, como se Deus não existisse. O que está no fundo das pretensões laicistas é, assim, uma estratégia para que triunfe socialmente a descrença e para que a vida social do homem – aquela que realmente existe, pois o homem vive

necessariamente em sociedade – se organize à margem de Deus [ou dos argumentos religiosos, ainda que dotados de razões públicas].²⁴

Deveras, como já apontado, com a promulgação da CF/88 vivencia-se um Brasil não ateu, não contrário às manifestações religiosas. Esta é razão, inclusive, para que a parte final do artigo 19, inciso I, do Texto Magno, expressamente consigne que a colaboração de interesse público deverá ser cumprida pelo Poder Estatal.

O Professor de ética do Instituto Nacional de Ciências Sociais (São Paulo), Doutor Rafael José Stanziona de Moraes, discorrendo sobre a questão, argumenta que a neutralidade do Estado laico **não** impede que o Poder Público fomente valores com uma dimensão moral (Razões Públicas):

Na sua obra “Liberalismo político”, John Rawls reconhece que a neutralidade do Estado não pode ser absoluta como ele mesmo pretendia em suas obras anteriores. **Para poder oferecer a todos a mais ampla garantia das liberdades individuais, o Estado precisa fomentar valores que têm uma dimensão moral, embora o faça por razões públicas e não por razões morais. É por isso que fomenta valores como a educação e a cultura, a constituição de famílias estáveis, a poupança para o investimento em meios de produção, a produtividade da propriedade privada agrícola etc. Seria vão pretender, em nome de uma completa neutralidade, evitar a promoção de valores desse tipo. O importante é fazê-lo em decorrência da sua utilidade pública.**

(...).

Portanto **o Estado laico reconhece valores que, pelo fato de serem reconhecidos, passam a constar do ordenamento jurídico vigente.** Nesse sentido, no Brasil, por exemplo, como se pode deduzir do texto da Constituição Federal, a própria religião é considerada um valor, sem que isso represente detrimento da neutralidade laica. O Estado brasileiro não considera que professar uma religião seja moralmente melhor do que não professar nenhuma em função de convicções agnósticas ou ateias. Por isso é, sem dúvida alguma, vedada qualquer discriminação da irreligiosidade. Mas a prática de alguma religião é estimulada mediante a prescrição do ensino religioso nas escolas, e mediante outros dispositivos legais como os que conferem vantagens fiscais a templos e a algumas entidades religiosas. **Isso porque se comprova que a prática religiosa é benéfica para a ordem pública (...).**²⁵ (grifos editados).

Constata-se, pois, que o Estado brasileiro de forma alguma é avesso à religião. Pelo contrário, em casos atinentes à educação e/ou à assistência social confessional, v.g, por razões de evidente interesse e natureza pública (razões públicas), finda por fomentar a confessionalidade, mostrando-se intrínseca à própria ordem constitucional brasileira vigente a concessão de imunidade tributária àquelas entidades.

²⁴ SANTAMARIA, Francisco. **A religião sob suspeita:** laicismo e laicidade. São Paulo: Quadrante, 2013, pp. 23 e seguintes.

²⁵ MARTINS FILHO, Ives Gandra; DE BRITO NOBRE, Milton Augusto (Coordenação). **O Estado laico e a liberdade religiosa.** São Paulo: LTr, 2011, pp. 68-69.

Por tais razões, não há plausibilidade em se pretender censura ao deferimento da imunidade tributária às instituições sem fins lucrativos que, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, promovam a educação, saúde ou assistência social em virtude e/ou motivada por preceitos religiosos.

5 CONCLUSÃO

“Constituição eclética” (ou Constituição aberta) é a terminologia utilizada para adjetivar a atual Carta Constitucional brasileira, haja vista albergar em seu bojo inúmeros direitos, aspirações e ideologias, alguns aparentemente conflitantes, mas que revelam perfeita harmonia quando da sistemática interpretação de suas normas ou da devida análise de preponderância em determinados casos.

Particularmente à temática da imunidade tributária deferida às instituições sem fins lucrativos, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, não apenas a tutela e viabilização dos fins **diretamente** almejados (a promoção dos direitos sociais e a garantia de própria existência das entidades de assistência social e de educação), mas também pretensões e direitos **indiretos** são assegurados pela norma imunizante, como a livre adoção de ideais ou concepções filosóficas.

Com efeito, antes mesmo de se perquirir os requisitos e pressupostos ao gozo do subjetivo direito à imunidade (a atuação desinteressada quanto à partilha do lucro), nos termos de sua regulamentação constitucional e legal, a própria Constituição Federal evidencia em sua sistemática normatização a preservação da ampla liberdade de associação e da franca permissibilidade de adoção de ideais lícitos, mormente quando qualificadas por “razões de interesse público”.

E é o que se dá, como visto, com as razões confessionais das quais muitas entidades sem fins lucrativos se valem como motivação à implementação da beneficência.

Nesse cenário, evidencia-se que a imunidade tributária descrita no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88 perfeitamente se coaduna para com a promoção da assistência social à luz de preceitos religiosos, uma vez que o único **requisito materialmente exigido** pela Constituição Federal de 1988 ao gozo de tal benesse é a atividade desinteressada quanto à obtenção e partilha do lucro, apresentando-se desarrazoada e incompatível à sistemática interpretação das normas constitucionais vigentes a censura de preceitos religiosos como móvel à implementação dos direitos sociais.

Portanto, pode-se plausivelmente concluir que, a pretexto da garantia de uma compreensão quanto ao que realmente venha a ser a **laicidade** estatal, nos termos vigentes na atual Constituição Federal de 1988, trilha o caminho do **laicismo** as posições contrárias ao gozo da imunidade tributária pelas instituições que promovam a educação e/ou assistência social sob a ótica confessional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

_____. Congresso Nacional. Código Tributário Nacional, Lei de n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 630.790 RG-SP. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3958617>>

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades**: análise dos requisitos do art. 14 do CTN impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. Revista de Direito Tributário. V. 99, 2008, p. 07, São Paulo-SP.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS FILHO, Ives Gandra; DE BRITO NOBRE, Milton Augusto (Coordenação). **O Estado laico e a liberdade religiosa**. São Paulo: LTr, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SANTAMARIA, Francisco. **A religião sob suspeita**: laicismo e laicidade. São Paulo: Quadrante, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. **Ciência política e teoria do Estado**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TEIXEIRA, Josenir. **O terceiro setor em perspectiva**: da estrutura e função social. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Direitos humanos e tributação – uma concepção integradora**. Revista Direito em Ação, V. 2, N. 1, set/2001, Brasília-DF.