



MINISTÉRIO DA FAZENDA

TFSC

Sessão de 13 de junho de 1980

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.073

Recurso nº -RP/102-0.016

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 2a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CONSERVATÓRIO DE MÚSICA DE NITERÓI

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - Não se caracterizam como tal os estabelecimentos de ensino ou a entidade hospitalar pelo fato de atenderem aos requisitos estabelecidos no art. 14 do C.T.N. A inobservância dos preceitos ali fixados impede que a entidade usufrua do benefício da imunidade, mas não tem o condão de transformar um estabelecimento que mercantiliza o ensino ou a medicina em "instituição de educação" ou "instituição de assistência social". Características e considerações sobre as verdadeiras "instituições de educação".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Especial. Vencido o Conselheiro JACINTO DE MEDEIROS CALMON.

Sala das Sessões (DF), em 13 de junho de 1980

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ,

PRESIDENTE E RELATOR

LEON FREJDA SZKLAROWSKY

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Con-
ros: CARLOS DANILO BARBUTO CABRAL DE MENDONÇA, URGEL PEREIRA L,
LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABR.
e FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0730-50.343/79

RECURSO N.º: - RP/102-0.016

ACÓRDÃO N.º: - CSRF/01-0.073

RECORRENTE N.º: - FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CONSERVATÓRIO DE MÚSICA DE NITERÓI

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional, pelo seu representante junto à Colenda Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 72/73, endereçada a esta Câmara Superior — da decisão prolatada pela referida Câmara, em sessão de 06.06.79, e consubstanciada no Acórdão nº-102-17.317 (fls. 58/70), da qual teve vista oficial, em sessão de 14.09.79.

Na decisão recorrida, o Colegiado, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, assentando na sua ementa:

"IMUNIDADE - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. As instituições de educação, entre as quais se incluem as escolas destinadas ao ensino de música e artes, não se descaracterizam, para efeito de imunidade tributária, pelo fato de remunerarem os seus diretores e professores.

Não constitui obstáculo para a referida imunidade a cobrança dos serviços prestados pelo estabelecimento de ensino ou a forma de sua organização social, desde que cumpridos os requisitos da lei.

O voto vencedor do Conselheiro Relator - Dr. Jacinto de Medeiros Calmon - assentou nos seguintes fundamentos:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0730-50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

"Verifica-se, desde logo, que a decisão recorrida, embora identificando a recorrente como "sociedade de ensino artístico-cultural", não a enquadrrou como instituição de educação, a que se refere o artigo 110 do RIR, e sim como entidade cultural e artística de que trata o artigo 113 do referido Regulamento.

O exame do Estatuto Social leva-nos à convicção de que o Conservatório de Música de Niterói, é instituição de educação, pois, como dispõe o seu artigo 2º, "tem por finalidade ministrar o ensino de música vocal e instrumental, técnica e prática".

A sua receita provém, como se verifica pelo demonstrativo de fl. 46, de contribuições escolares e se destina à manutenção de suas finalidades de ensino, inclusive a remuneração de seus diretores e professores.

A remuneração dos diretores e professores não constitui obstáculo à isenção das instituições de educação, como se depreende da leitura do artigo 110 do RIR, que reedita disposição contida no artigo 9º, IV, c, e artigo 14, I, II e III do Código Tributário Nacional."

Traz o ilustre Relator à colação o Parecer Normativo nº - CST - 71/73, em cuja ementa se declara que "a remuneração atribuída a administradores ou dirigentes de instituições de educação, pela prestação de serviços ou execução de trabalho, não desfigura a imunidade tributária prevista no art. 19, III, c, da Constituição Federal, declarando-se no item 5 e 6 deste Parecer

"5 - O legislador constituinte, todavia, atento à preservação dos princípios orientadores dessa imunidade, condicionou o gozo ao cumprimento dos requisitos determinados na lei. Tais requisitos, imprescindíveis ao aproveitamento da imunidade são os constantes do § 1º do art. 9º e do art. 14 e parágrafos do Código Tributário Nacional, supracitados, e revelam, de modo insofismável, que a instituição mantenedora, fundadores e participantes devem demonstrar, inequivocamente, o desinteresse econômico nos lucros e resultados da entidade educacional.

6 - Nada obsta, contudo, que a instituição imune remunere os serviços necessários à sua manutenção, sobrevivência e funcionamento, como os realizados por administradores, professores e funcionários. Esses

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0730-50.343/79
Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

instituição.

A própria Constituição Federal em seu artigo 3º, incisos III e IV, determina a extinção do regime de gratuidade indiscriminada do ensino, exceto o primário, recomendando a substituição gradativa do regime de gratuidade no ensino médio e superior, pelo sistema de concessão de bolsas de estudo, mediante restituição."

.....

"Como se vê, se prevelesse a tese de que as instituições de educação abrangidas pela imunidade constitucional são apenas as que assegurem gratuidade de ensino, dentro de mais algum tempo, quando for cumprido o preceito constitucional, as universidades federais e estaduais já não mais se enquadrariam como "instituições de educação", o que seria um manifesto absurdo.

Nem a captação de recursos dos próprios alunos, ou o fato de ser a entidade uma sociedade civil, descaracterizam a instituição educacional.

As condições únicas exigidas para o gozo do benefício constitucional, no que concerne às instituições de educação, são preenchidas pelo recorrente:

"I - não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou de participação no resultado;

"II - aplica seus recursos, integralmente, no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;

"III - mantém escrituração de suas receitas e despesas".

Na declaração de voto de um dos Conselheiros vencidos — o Dr. Francisco de Assis Praxedes — entende que:

"não é o recorrente uma instituição de educação, mas uma sociedade que explora por seus próprios sócios o ensino de música. E não é a atividade que qualifica a instituição de educação."

e trazendo à colação voto que proferira no Acórdão nº- 103-02.491, passa a fazer a sua transcrição, ressaltando-se as seguintes passagens:

"A recorrente, de acordo com os estatutos

6

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0730-50.343/79

Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

sociais (fls. 3-11), em vigor desde 14 de dezembro de 1973, era uma sociedade civil por quotas de responsabilidade limitada, sem intuítos lucrativos, composta de quatro sócios, chamados fundadores, que tinham o prazo de 4 anos para integralizar o capital subscrito.

.....
Pelos novos estatutos, a recorrente continuou sendo uma sociedade civil de direito privado, e não mais por quota de responsabilidade limitada, desta vez, sem capital, mas com patrimônio social que "é formado por todos os bens imóveis, móveis ou semoventes que possui ou venha a possuir, a qualquer título". Não tem fim lucrativo, mas tem como fonte de recursos: retribuição por atividades remuneradas; taxas, emolumentos e anuidades; outras rendas eventuais (art. 38, letras d, e e f). É composta dos mesmos sócios e pode ser dissolvida (artigo 47).

Do exposto não se pode concluir que a recorrente seja uma instituição. Trata-se de uma sociedade de fim não lucrativo, pelo menos consta dos estatutos, mas não é uma pessoa jurídica de fim desinteressado ou altruístico, no sentido de que "o interesse próprio que os associados ou o fundador querem satisfazer é um interesse de natureza altruística; o interesse em promover certos interesses de outras pessoas (ou beneficiários). Os associados ou o fundador tomam a peito determinados interesses alheios. E trata-se de pessoas coletivas de utilidade pública, porque a comunidade social importa que tais interesses sejam satisfeitos. Tanto que o Estado ou os entes públicos costumam prover no mesmo sentido (em ordem a contentar os mesmos ou análogos interesses), através dos seus próprios recursos. A esta categoria pertencem todas as fundações" (Manuel A. Domingues de Andrade, in Teoria da Relação Jurídica - vol I, pág. 77).

Dai a observação do ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, de que:

"A Constituição quer imunes instituições de sinteressadas e NASCIDAS DO ESPÍRITO DE CO-OPERAÇÃO COM OS PODERES PÚBLICOS, em suas atividades específicas" (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar - Apud Leopoldo Braga, in Do Conceito Jurídico de Instituições de Educação ou de Assistência Social, pág. 63).

Mostra LEOPOLDO BRAGA (obra citada, pág. 42)



que:

"Na terminologia comum do direito administrativo, nacional e estrangeiro, como até em certa literatura do próprio direito privado, tornou-se encontradiço, senão mesmo corrente, o emprego do vocábulo "instituição" como equivalente, quicã sinônimo de fundação", - fato explicável pela mera circunstância de ser esta, por excelência, a pessoa jurídica que se origina da ação de instituir, em contraposição às sociedades, associações ou corporações que, por via de regra, não se instituem, mas se constituem, conforme observa o eminente PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado - Parte Geral - Rio de Janeiro, 1954, vol. 1º, pág. 448)".

Entretanto, não são todas as fundações que podem ser tidas como instituição. Existem as que têm fim público e aquelas que têm fim de interesse privado.

Lembra LEOPOLDO BRAGA (obra citada, pág. 65) que, "conquanto instituídas (no sentido de fundadas) umas e outras, só as fundações que visam a um fim público - e é esta a regra geral - se podem considerar, tecnicamente, "instituições" na acepção específica a que se remeteu essa expressão hodiernamente, na doutrina, quer do direito administrativo, quer do direito civil e, sobretudo, do direito tributário".

Na lição de FRANCESCO FERRARA (tradução de Leopoldo Braga na Obra citada):

"O conceito de instituição domina no campo do direito público; enquanto o de fundação no campo do direito privado. A princípio o conceito de instituição foi entendido como um terceiro tipo, mas bem depressa se reconheceu que entre fundação e instituição não havia uma diversidade intrínseca, devendo considerar-se as fundações como as instituições do direito privado.

Mas nem sempre a nomenclatura é pacífica, por que outros autores falam também de fundações públicas" (grifei pág 59).

Assim, pelo visto, não é o não ter fim não lucrativo que condiciona a existência de uma instituição. Adverte, a propósito, LEOPOLDO BRAGA (obra citada, pág. 64):

"Tem-se generalizado, entre nós, erroneamente, a idéia de que a simples circunstância de não ter fim lucrativo imprime à associação

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

ou fundação o caráter de "instituição" (de educação ou de assistência social). Esse falso entendimento resulta apenas de um su perfcial conhecimento do assunto, quando não também de tendenciosa interpretação vi sando ao indevido elastério de benefícios e franquias fiscais. Em verdade, não basta que a entidade não tenha fim lucrativo. Mas é, ainda, condição imprescindível a de que, de origem, se destine, não à satisfação de in teresses, gozos ou vantagens particulares, de qualquer espécie, ao proveito de seus próprios membros organizadores ou associa dos, e sim à realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral."

De conseqüência, não é instituição a sociedade, para efeito do direito à isenção (pa ra mim é imunidade), de conformidade com o artigo 110 do RIR de 1975, embora de fim não lucrativo porquanto o ensino é explora do pelos seus próprios sócios que são os in teressados, ainda que seja um interesse de natureza ideal. Cuida-se por outro lado, de um "organismo internamente animado por uma vontade própria e, que, tal qual decide a sua constituição, assim regula a sua vida e a sua extinção" (Apud Leopoldo Braga, obra citada, pág. 59)".

No apelo de fls. 72/73, o Procurador que inter pôs o recurso encampa o entendimento dos votos vencidos con cluindo haver a Câmara recorrida laborado em equívoco ao apli car à espécie a isenção concedida pelo art. 110, do Decreto nº 76.186, de 02.09.75.

A Procuradoria junto a esta Instância Especial ratifica o apelo apresentado para pedir a reforma do aresto re corrido (fl.75).

Trata-se, no caso dos autos, de acordo com o con trato social reformado em 24.10.78, de uma sociedade por quo tas de responsabilidade limitada, de fins não lucrativos (art. 1º) com capital de Cr\$ 100,00 (art. 5º); são direitos dos sócios, pessoais e intransferíveis (art.9º), entre outros: I- "gozar da preferência, em igualdade de condições, na composição do corpo docente do conservatório"; II - "gozar de ensino gratuito para

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

si e seus filhos sempre que possível e desde que devidamente aproveitados nos exames normais de apuração"; III - "gozar da preferência, em igualdade de condições, nas promoções que visem à cultura da arte musical..."; IV - "participar de cursos de aperfeiçoamento"; V - "perceber "pro-labore" por serviços efetivamente prestados à sociedade segundo critério fixado anualmente pela Diretoria. A sociedade é administrada por dois sócios quotistas (art. 23) os quais serão escolhidos pelos demais sócios (art. 20). Cada quota de Cr\$1,00 dará direito a um voto (art.21), podendo os quotistas ausentes fazerem-se representar por outros sócios, mediante procuração (art. 19). Aos dois quotistas diretores compete "fixar remuneração pessoal a título de pro-labore aos sócios que prestarem serviço ao Conservatório, respeitadas os limites legais fixados pelo governo, assim como, salários de seus empregados e acordar sobre honorários pela prestação de serviços terceiros" (art. 23 c/c art. 25, VI). A dissolução da sociedade pode ser decidida pelos sócios que representem mais de metade do número de quotas sociais (art. 42), sendo os seus bens destinados a uma instituição congênere (art. 42, parágrafo único).

A receita da sociedade, a partir do ano de 1976, foi exclusivamente de contribuições escolares (fl. 46).

O comparativo entre a remuneração anual dos Dirigentes e os Salários dos Professores, demonstra-nos o seguinte (fls. 10 e 46).

A N O S					
REMUNERAÇÃO	1974	1975	1976	1977	1978
Diretoria	15.920	23.480	30.480	39.332	57.720
Professores	72.011	39.206	17.123	25.179	30.594

Da análise dos anexos de rendimentos pagos (doc. de fls. 16/21) constata-se que os membros da diretoria, além de perceberem remuneração por tal condição ainda percebiam remuneração por eventuais serviços prestados a sociedade, observando-se dos referidos anexos que a maioria dos rendimentos pagos tinha

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

como destinatários os sócios quotistas da própria sociedade.

O capital de Cr\$ 100,00 e o Fundo de Patrimônio de Cr\$ 4.248,00, permaneceram imutáveis de 1974 a 1978, tendo o grupo inexigível diminuído de Cr\$ 21.617,00 (em 1974) para Cr\$ 15.670,00 em (1978).

Também não consta dos autos que a sociedade ha ja sido declarada de utilidade pública.

E o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Como vimos pela leitura do Relatório, o colegiado bipartiu-se: entendo a maioria que sendo a recorrente "uma sociedade de ensino artístico-cultural" cuja finalidade era "ministrar ensino de música vocal e instrumental, técnica e prática" estava configurada como "instituição de educação" e que, sendo uma "instituição de educação" não se descaracterizava, para efeito da imunidade, pelo fato de renumerar os seus diretores nem constituía obstáculo à referida imunidade a cobrança dos serviços prestados, bastando que atendessem aos requisitos estabelecidos no art. 14 do C.T.N.; concluindo a minoria do colegiado recorrido e a autoridade julgadora singular tratar-se de uma entidade cultural e artística cujo ensino é explorado pelos seus próprios sócios e não ser a atividade que qualifica a instituição de educação.

Assim, para o deslinde da questão parece-nos que deveremos analisar as seguintes questões:

1º) Poderá ser conceituada como "instituição" para efeitos de imunidade, toda entidade educacional apenas por que atende aos requisitos estabelecidos no art. 14 do C.T.N. como o fez a decisão recorrida?

2º) Haverá equivalência entre a sociedade que ministra qualquer tipo de instrução cujos estatutos rezem ser sociedade de fim não lucrativo e a figura jurídica intitulada pelo Legislador Constituinte de "instituição de educação", como também se deduz do decisório recorrido?

3º) A entidade que só preste serviços mediante remuneração e ainda destine parte desta retribuição para pagar honorários aos sócios diretores, mas desde que conste do seu contrato social o "fim não lucrativo" descaracterizará ou não a entidade educacional para efeito de não mais considerá-la uma "instituição", imune de impostos?

4º) Quais as características da verdadeira "instituição"? 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

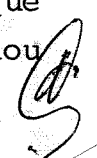
5º) As cláusulas do contrato da requerente e os demais fatos observados no funcionamento da entidade são compatíveis com a "instituição" visada pelo Legislador Constituinte?

Para a equação destas interrogações fizemos minuciosa leitura de duas magníficas monografias: uma intitulada Do Conceito Jurídico de "INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL", de autoria do brilhante jurista, Dr. LEOPOLDO BRAGA, impressa pelos Estabelecimentos Gráficos Borsoi S.A., Ind^a e Com^º, Rio de Janeiro, 1971, 2a. edição (acrescida e atualizada); a outra, intitulada "ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE UTILIDADE PÚBLICA", de autoria de HELITA BARREIRA CUSTÓDIO, editada pela Revista dos Tribunais, São Paulo, 1979. Em ambas colhemos inúmeros subsídios não só para efeito de transcrição, mas também como fonte de referência para outras pesquisas.

Para Caio Mário da Silva Pereira, in Instituições de Direito Civil, Editora Forense, Rio, 1971, vol. 1, pág. 191, as pessoas jurídicas de direito privado são "entidades que se originam do poder criador da vontade individual, em conformidade com o direito positivo, e se propõem realizar objetivos de natureza particular, para benefício dos próprios instituidores, ou projetadas no interesse de uma parcela determinada ou indeterminada da coletividade".

Segundo a enumeração do art. 16 do Código Civil, as pessoas jurídicas de direito privado podem ser classificadas em: sociedades civis, associações de utilidade pública, fundações e sociedades mercantis.

Clóvis Beviláqua, no seu Código Civil Comentado, Editora Francisco Alves, Rio, 1929, vol. 1, declara que "As sociedades de fins não econômicos se costumam denominar de associações; mas o Código Civil não distingue entre sociedade e associação, como se vê do art. 16". É verdade que reservou o vocábulo "associação" para as agremiações de utilidade pública e que designou a Seção III deste capítulo das sociedades e associações civis, mas, desde que se não forneceu, na lei, elemento para uma distinção dessa natureza, e desde que se tome em consideração que os estabelecimentos pios e as sociedades, que o Código denominou



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

morais, são de utilidade pública, reconhecer-se-á que não houve intuito de criar duas classes de pessoas jurídicas: as sociedades civis, lato sensu, e as associações. O que se deve induzir da linguagem do Código é que é lícito, mas não obrigatório, denominar associações as sociedades de fins não econômicos."

O referido diploma legal também não definiu a figura jurídica "instituição"; acolhida, mas também não definida, pelo Legislador Constituinte de 1946.

Assim, lícito se nos afigura recorrer aos Anteprojetos do Código Civil de 1972 e 1974 e ao Projeto de 1975 que, sem dúvida, além de compatibilizarem a natureza da associação com a finalidade (objetivo) realmente observado nas últimas décadas, consolidam a melhor doutrina sobre a classificação dessas entidades.

No Anteprojeto de 1972 as pessoas jurídicas de direito privado foram sistematizadas em dois grupos: a) as de fins não econômicos, compreendendo as associações e as fundações; b) as de fins econômicos, abrangendo as sociedades civis e as sociedades empresárias.

No Anteprojeto de 1974 e no Projeto de 1975 foi mantida a mesma diretriz tendo o Professor Miguel Reale, declarado na justificação do Projeto de 1975 que "Tratamento novo foi dado ao tema das pessoas jurídicas, um dos pontos em que o Código Civil atual se revela lacunoso e vacilante. Fundamental, por sua repercussão em todo o sistema, é uma precisa distinção entre as pessoas jurídicas de fins não econômicos (associações e fundações) e as de escopo econômico (sociedades simples e sociedade empresária".

O aludido Professor já na Exposição do Anteprojeto de 1972, ressaltava ser de grande importância a distinção entre "sociedade empresária" e "sociedade civil", pois embora ambas se destinem a fins econômicos, a última se caracteriza pelo exercício de atividade não sujeita ao registro a que se referem os arts. 1.045 e 1046 do Anteprojeto.

Do texto do Projeto de 1975, poderemos deduzir ser a "associação" a reunião de pessoas que se organizam para

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

fins não econômicos e "fundação" a entidade criada para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, cujo patrimônio é formado com a dotação especial de bens livres doados pelo seu instituidor.

Não se cogitou nesse diploma de conceito de "instituição", todavia a doutrina dominante assevera que, na acepção aqui visada, não se tratar de um tercium genus pois "instituições e fundações têm sentido análogo, formando termos equivalentes" (Helita Barreira Custódio, obra citada, pág. 37).

Não se tratando, assim, de um terceiro gênero, teremos de analisar melhor as espécies e características das entidades de fins não econômicos (sociedades civis sem objetivo de lucro, associações e fundações, visto que as sociedades civis que tenham fim lucrativo são consideradas entidades de fins econômicos: quer pela doutrina, quer pelos Anteprojetos do Código Civil (1972 e 1974) e Projeto de Código Civil (1975), para, compreendendo que é uma "instituição de educação", estabelecermos princípios e regras a que deve submeter-se a sociedade, associação ou fundação para ser conceituada como tal e, assim, fazer jus à imunidade fiscal.

Entre as sociedades civis de objetivos não econômicos algumas apresentam fins de interesse público, outras, embora de fins não econômicos, não os têm.

Interesse Público, esclarece GEORGES VEDEL, não é a soma dos interesses particulares, caracterizando-o e exaltando-o o sacrifício do interesse individual ou particular ao interesse geral, vale dizer, o sacrifício de homens para o bem de outros homens (citado por Leopoldo Braga, obra citada, pág. 74/75).

Adverte Leopoldo Braga, obra citada, pág. 64, que "Tem-se generalizado, entre nós, erroneamente, a idéia de que a simples circunstância de não ter fim lucrativo imprime à associação ou fundação o caráter de "instituição" (de educação ou de assistência social). Esse falso entendimento resulta apenas de um superficial conhecimento do assunto, quando não também de tendenciosa interpretação visando ao indevido elastério de benefícios e franquias fiscais. Em verdade, não basta que a entidade não tenha fim lucrativo. Mas é, ainda, condição imprescindível a de que, de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

origem, se destine, não à satisfação de interesses, gozos ou vantagens particulares, de qualquer espécie, ao proveito de seus próprios membros organizadores ou associados, e sim à realização de sinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral."

Escrevendo à pág. 68: "Destarte, as associações ou corporações, tanto quanto as fundações, podem ser, ou não ser, verdadeiras "instituições", conforme a natureza, de interesse público ou de interesse privado, do fim para que tenham sido criadas. Não basta, por conseguinte, que a entidade colabore, de certo modo, com o Estado, na realização de serviços e atividades de utilidade pública, de benefício social, mesmo sem intuito lucrativo; mas é preciso, sim, que a prestação desinteressada e indiscriminada dessa colaboração, através de serviços paralelos ao serviço público do Estado, haja constituído, ab initio, originariamente, a sua inspiração, a sua causa genetriz, o seu móvel institucional, a sua predestinação, numa palavra: - a sua finalidade exclusiva (ou, ao menos, a principal); e não apenas uma resultante de atividades posteriores, secundárias, correlatas, esporádicas, eventuais, laterais, ou de reduzida importância no cômputo geral dos préstimos, trabalhos ou serventias da pessoa jurídica."

O Desembargador e Professor OSCAR TENÓRIO, em Mensagem ao publicista, escreve "O falso entendimento de que a circunstância de não ter fim lucrativo imprime à associação ou fundação o caráter de instituição (de educação ou de assistência social), foi bem refutado no seu trabalho, com observações adequadas. Os empenhados na ampliação de benefícios e franquias fiscais são os adulteradores dos conceitos fundamentais do direito tributário e do direito administrativo. Imaginam que a democracia é o regime das licenciosidades tributárias, esquecidos, entre tanto, da essência do regime - a igualdade. A imunidade e a isenção discriminam; conseqüentemente têm de ser restritivas e restritivamente interpretadas e aplicadas."

Entre as entidades de fins não econômicos que apresentam fins de interesse social se enquadram, segundo o vigente Código Civil, as associações de utilidade pública.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

Os autores das duas monografias, já aqui citados e que estudaram o assunto com grande profundidade (Leopoldo Bulhões e Helita Barreira Custódio) demonstram a saciedade, especialmente o primeiro, que o conceito das entidades de utilidade pública (associações e fundações), de caráter privado, tem sido encarado com muita seriedade e rigor perante o direito comparado dos países cultos.

Assim, a título exemplificativo, na França, de nomina-se estabelecimento de utilidade pública a mais alta das categorias das associações privadas com fins de assistência social e benemerência pública. Reconhecendo o seu fim público exclusivo, o Estado lhe confere a chamada "grande personalidade, elevando-a, assim, à categoria de estabelecimento de utilidade pública", sendo consideradas oficialmente como Auxiliares da Administração.

Pela análise das legislações que regulam as condições para que a entidade possa ser considerada de utilidade pública, observa-se serem muitas as condicionantes impostas, inclusive quanto ao número e destino dos bens imóveis da entidade

Conceituando os estabelecimentos de utilidade pública define-os Gaston Jèze (in Principios Generales de Derecho Administrativo, Depalma, Buenos Aires, 1949, vol. II, pág. 197) como sendo "instituciones privadas que persiguen la satisfaccion de una finalidad de interés general" e que, em razão deste objetivo "son auxiliares de la Administración Pública".

Quem, todavia, a nosso ver, apresenta a melhor classificação para a visão e compreensão da matéria é o ilustre escritor Cunha Gonçalves (in Tratado de Direito Civil, Max Limonad, São Paulo, 1956, pág. 931 e segs.) que, após dividir as pessoas coletivas de direito privado em morais e econômicas, classifica, assim, as pessoas morais: a) instituições ou estabelecimentos de utilidade pública, que alguns escritores dizem ser de fim desinteressado; b) instituições de utilidade pública e particular conjuntamente, também chamadas "de fim interessado não lucrativo". "Pertencem à classe dos institutos de utilidade pública todos os estabelecimentos (associações e fundações) de assistência, beneficência, piedade, instrução, ciência etc., como tais declarados em diploma especial do Poder Executivo ou Legislativo, e vulgarmente



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

te designados por corporações administrativas (apesar de não fazerem parte da administração pública como os corpos administrativos), somente porque estão sujeitos à fiscalização e tutela do Governo ou das autoridades administrativas. Tais são as Misericórdias, as Casas Pias, o Hospital de Alienados, Academia das Ciências de Lisboa...". As entidades, que têm por fim a defesa dos interesses de "uma classe", são denominadas "associações ou fundações de fim interessado não lucrativo, ou de utilidade pública e particular conjuntamente", isto é, as que, "tendo por fim imediato a defesa dos interesses duma classe, indiretamente visam ao desenvolvimento da economia pública, tais como: as cooperativas de seguro agrícola e pecuário, as associações de socorros mútuos e os organismos corporativos". Acrescenta o autor que "as instituições que o Código Civil designava como de utilidade pública, agora chamam-se de "utilidade pública administrativa", só pela circunstância de estarem sujeitas à tutela das autoridades administrativas, ou do Governador civil. Esta novidade deu-nos o Código administrativo de 1936, sendo reproduzida no de 1940, que, no seu título VIII, estabelece o respectivo regime geral e tutelar".

Tratando das entidades educacionais mister se faz assinalar a distinção entre "associações de instrução ou de educação dos pobres" e as que visam apenas facilitar a instrução, mas não aos pobres", no dizer de Marcelo Caetano, in Manual de Direito Administrativo, Forense, Rio, 1970, pág. 367, pois enquanto as primeiras são pessoas coletivas de utilidade pública administrativa; as que visem apenas facilitar mais comodamente a instrução, mas não aos pobres, são de utilidade, mas sem caráter administrativo.

Acentuando o motivo por que se adotou a expressão "pessoas coletivas de utilidade pública administrativa", explica o ilustre autor que se trata de designação mais apropriada às entidades, cujos fins coincidem com as atribuições públicas e cuja atividade concorra com a função da Administração, o que as sujeita a normas especiais de fiscalização e tutela do Estado. Prosseguindo, ressalta que: "Esta expressão abrange, portanto, as associações que não tenham por fim o lucro econômico dos associados e fundações de interesse social, cujos fins coincidam com a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

tribuições da Administração Pública (utilidade pública administrativa). Acrescentando:

"Nesta coincidência ou concorrência se acha o fundamento da qualificação da utilidade pública como administrativa, podendo portanto haver numerosíssimas pessoas coletivas de utilidade pública meramente civil, isto é, não administrativa. As associações de instrução ou de educação de pobres são pessoas coletivas de utilidade pública administrativa; as que visem apenas a facilitar mais comodamente a instrução, mas não a pobres, são de utilidade pública mas sem caráter administrativo. As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa existem e devem ser qualificadas e tratadas devida~~mente~~mente."

Conclui Helita Barreira Custódio, obra citada, pág. 59, que "examinado o pensamento da doutrina e legislação estrangeiras, uma característica ficou bem acentuada: as entidades reconhecidas de utilidade pública têm como principal objetivo o fim público exclusivo, sendo consideradas verdadeiras auxiliares do Poder Público, motivo por que, para a concessão do título de utilidade pública às mesmas, rígidas condições lhes são impostas, bem como rígidos e constantes são o controle e a fiscalização dos seus atos."

Tanto as associações reconhecidas, de objetivos ideais sem fins de lucro (universitas personarum) como as fundações (universitas bonorum), preenchidos os requisitos previstos na legislação vigente, podem ser declaradas de utilidade pública, quando tenham por objeto fins humanitários, benéficos, culturais, literários etc., visando efetiva e preponderantemente ao bem estar da coletividade.

A utilidade pública para os fins aqui visados, pode ser entendido como "o conjunto de condições, pelo qual o Estado reconhece a uma entidade de caráter assistencial ou cultural, qualidades que a tornam de interesse coletivo, fazendo jus a ser auxiliada pelo Estado", no dizer de José Náfel, in Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, José Konfino, 1965, vol. III, pág. 360.

Não definindo o Código Civil as associações de utilidade pública, socorrer-nos-emos da conceituação apresentada por Themístocles Brandão Cavalcanti, dos requisitos exigi-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

dos pela legislação brasileira para o seu reconhecimento e do Projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional que, sem dúvida, representa o pensamento mais atual da doutrina para a conceitação das entidades de utilidade pública, que é um minus, para após delinear os contornos das "intituições", entidades imunes.

Themístocles Brandão Cavalcanti, em seu Tratado de Direito Administrativo, Freitas Bastos, Rio-São Paulo, 1956, vol. II, pág. 143/4, declara que "As associações de utilidade pública são pessoas privadas a quem a lei concede certos favores em virtude dos fins humanitários que têm, geralmente, em vista. Estes favores, atribuídos pela lei que reconhece a utilidade pública, são muito limitados e muito pouco representam para a sociedade".

A Lei nº 91, de 28/8/35, a primeira a dispor sobre a declaração de utilidade pública às sociedades, associações e fundações, e ainda em vigor, declara no seu art. 1º que

"Art. 1º - As sociedades civis, as associações e as fundações, constituídas no País com o fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade, podem ser declaradas de utilidade pública, provados os seguintes requisitos:

- a) que adquiram personalidade jurídica;
- b) que estão em efetivo funcionamento e servem desinteressadamente à coletividade;
- c) que os cargos de sua diretoria não são remunerados."

Da análise do dispositivo em questão, conclui-se ser da essência das associações e fundações para que possam vir a ser reconhecidas como de "utilidade pública" ser constituídas com o fim de servir desinteressadamente à coletividade, ou seja, ter fim público.

Também se observa que os cargos da diretoria não poderão ser remunerados.

Do mesmo modo, o Decreto Regulamentar nº 50.517/61, mantém a mesma exigência, quer no art. 1º, quando declara que "As sociedades civis, associações e fundações, constituídas no País, que sirvam desinteressadamente à coletividade, poderão ser

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

declaradas de utilidade pública, ..."; quer no art. 2º, quando im-
põe que a pleiteante deverá provar:

.....

"d) que não são remunerados, por qualquer for-
ma, os cargos de diretoria e que não distri-
bui lucros, bonificações ou vantagens a diri-
gentes, mantenedores ou associados, sob ne-
nhuma forma ou pretextos;

e) que, comprovadamente, mediante a apresen-
tação de relatórios circunstanciados dos três
anos de exercício anteriores à formulação do
pedido, promove a educação ou exerce ativida-
des de pesquisas científicas, de cultura, in-
clusive artísticas ou filantrópicas, estas de
caráter geral ou indiscriminado, predominante-
mente;"

De acordo com o Projeto de Lei nº 8, de 1977,
encaminhado ao Congresso Nacional pelo Excelentíssimo Senhor Pre-
sidente da República, acompanhado de Exposição de Motivos do Se-
nhor Ministro de Estado da Justiça, o Poder Executivo propos a
reforma de toda a legislação que trata da declaração de utilidade
pública. Segundo a Exposição de Motivos: "o projeto prevê como
destinatárias as sociedades civis, as associações e as fundações
que servem desinteressadamente à coletividade, exercendo ativi-
dades de ensino, pesquisa, divulgação cultural ou assistência so-
cial, e suprime alguns privilégios propiciados às entidades de-
claradas de utilidade pública pela atual legislação, tais como
a isenção do recolhimento das contribuições previdenciárias e dos
depósitos relativos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Além de especificar os requisitos obrigató-
rios para a concessão do título de utilidade pública e determi-
nar que os pedidos sejam acompanhados de relatório sobre as ati-
vidades desenvolvidas pela entidade requerente, nos últimos três
anos, o projeto estabelece os limites mínimos de serviços que de-
vam habitualmente ser prestados e, ainda, a condição de que, por
determinação estatutária, em caso de dissolução, o seu patrimô-
nio será destinado à congênere declarada de utilidade pública pe-
lo Governo Federal.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

Vale destacar, também, que o projeto não contempla organizações esportivas e outras que atendam exclusivamente a seus associados e respectivos dependentes, e cria medidas fiscalizadoras que podem levar inclusive, à cassação do título concedido, em caso de descumprimento de exigência prevista em lei, ou de desvirtuamento das finalidades a que se propõem as entidades já beneficiadas, as quais terão um prazo de 12 (doze) meses para que se possam adaptar às exigências da nova legislação."

Lê-se no art. 1º do Projeto da nova legislação que poderão ser declaradas de utilidade pública as sociedades civis, associações e fundações que comprovem:

.....

II) servir desinteressadamente à coletividade, promovendo ou realizando atividades de ensino e pesquisa, de divulgação cultural, e de assistência médica ou social;

.....

IV) não remunerar, por qualquer forma, direta ou indiretamente, os que exerçam cargos dos seus órgãos de administração superior;

V) não contar, na sua administração, com pessoa integrante da diretoria de entidade que receba ajuda da requerente, ou dirigente de qualquer órgão ou entidade que para ela contribua;

VI) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

.....

VII) prestar serviços gratuitos correspondentes a, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de sua renda líquida quando suas atividades forem de ensino ou de assistência médica ou social, e de 70% (setenta por cento) nas atividades de pesquisa ou de divulgação cultural; e

IX) destinar o respectivo patrimônio, em caso de dissolução, à entidade congênere declarada de utilidade pública pelo Governo Federal.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

.....

§ 3º) Para efeito do disposto no item VIII, os índices de gratuidade não poderão ser inferiores a, respectivamente, 25% (vinte e cinco por cento) e 35% (trinta e cinco por cento) da renda bruta da entidade em cada exercício financeiro.

Esclarecendo o art. 2º que "Não serão declaradas de utilidade pública entidades que atendam exclusivamente a seus sócios e respectivos dependentes."

As vantagens decorrentes da declaração de utilidade pública estão expressamente elencadas no art. 6º que dispõe, literalmente:

"Art. 6º - A entidade declarada de utilidade pública, na forma desta Lei, terá assegurados os seguintes direitos:

- I - menção ao título concedido;
- II - uso exclusivo de emblemas, flâmulas, bandeiras ou distintivos próprios;
- III - isenção do imposto de renda, observadas as condições estabelecidas na legislação específica;
- IV - isenção do imposto de importação, de emolumentos consulares e de quaisquer taxas, com relação aos alimentos e utilidades adquiridos no exterior, por doação, observadas as condições estabelecidas na legislação própria.
- V - preferência, em igualdade de condições com entidade não reconhecida como de utilidade pública, para o recebimento de subvenções ou auxílio do Poder Público.

Parágrafo único - Ressalvado o disposto neste artigo, a declaração de utilidade pública não importará na isenção de quaisquer outros impostos ou taxas, nem dispensará a entidade do recolhimento das contribuições previdenciárias e da realização dos depósitos relativos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço."

Dispõe ainda a nova legislação que "A alienação de qualquer imóvel pertencente a entidade declarada de utili



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

dade pública será necessariamente comunicada ao Ministério da Justiça, na forma e para os efeitos que forem estabelecidos em regulamento" e que "As entidades atualmente declaradas de utilidade pública pelo Governo Federal deverão adaptar-se às exigências desta Lei no prazo de 12 (doze) meses, contados de sua vigência, sob pena de caducidade da declaração."

Ora, a legislação proposta, assim como também a que está em plena vigência, não regulamenta qualquer dispositivo constitucional pertinente à imunidade, arrolando os direitos (principalmente as desonerações de tributos, cuja competência é do legislador ordinário) e as obrigações das entidades que tenham por objetivo "servir desinteressadamente à coletividade", ou seja, que tenham fim público.

Portanto, se a entidade de utilidade pública, reconhecida pelo Poder Executivo, desde que preencha os requisitos estabelecidos pelo legislador ordinário, está para a instituição (entidade visada pelo Legislador Constituinte); assim como a isenção de tributos concedida pelo legislador ordinário, está para a imunidade, prevista no Estatuto Político. A que sociedades, associações ou fundações se poderá reconhecer as características de uma verdadeira "instituição" e, em consequência, colocar a entidade acima de qualquer interferência do legislador ordinário, quanto ao seu regime fiscal? Sabendo-se que imune é aquele que se acha fora do alcance da entidade tributante por textual disposição constitucional, enquanto que isento é o que podendo ser onerado, dado estar na esfera de abrangência do poder tributante ordinário, foi liberado da obrigação por expressa disposição legal.

Gilberto de Ulhoa Canto, em sua conhecida obra Temas de Direito Tributário, Alba, Rio, 1964, vol I, pág. 269, assim se expressa: "Deve-se pôr em relevo a diferença substantial que há entre isenção e imunidade. Aquela consiste na dispensa de um tributo, pelo órgão que poderia, em condições normais, exigi-lo. Esta, ao contrário, corresponde a uma limitação posta à própria competência, é uma restrição ao exercício mesmo da capacidade tributária ativa. A isenção é, ou deve ser em boa técnica, de lei emanada de órgão investido do poder de tri



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

butar. Por outro lado, a imunidade, por ser uma redução da capacidade impositiva, há de resultar sempre da Constituição."

É evidente que se tanto a imunidade (mais ampla) como a isenção (restrita aos tributos por lei enumerados) implica numa liberação de receita e se "os tributos são reservados exclusivamente para fins públicos", estando "histórica, política e constitucionalmente, o imposto adstrito a fim público", no magistério do ex-Ministro Aliomar Baleeiro (in Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, Rio, 1974, pág. 262 e 264): para reconhecer estar imune uma entidade, necessário se faz indagar qual o destino da receita pública de que se apropria em razão da imunidade, pois tal receita jamais poderá estar ligada a um fim privado, isto é, não poderá locupletar-se com tal receita a entidade que vise beneficiar apenas aos seus associados ou a estes e a uma insignificante parcela da coletividade.

Assim, sendo da índole do imposto o objetivo público, cabe perquirir se a importância decorrente da imunidade é aplicada no interesse público, isto é, é destinada ao atendimento, de forma gratuita, aos economicamente fracos, pois é no interesse da coletividade que se tem em vista a imunidade de impostos.

Seria, portanto, um verdadeiro paradoxo imunizar entidades particulares, cuja finalidade pública não seja óbvia, pois como afirma Ezio Banoni "um tributo cujo produto não seja empregado com finalidade pública é inconcebível, constituindo uma contradição nos próprios termos."

GARCIA OVIEDO, in Derecho Administrativo, Madrid, 1951, pág. 591, declara que o gozo do reconhecimento da proteção oficial tem por pressuposto uma eficaz e permanente "colaboração administrativa, quando a instituição " realiza uma obra de sinteressada, coincidente, em consecuencia, con el espíritu que informa la obra de la Administración Pública. Tal ocurre cuando un particular funda y sostiene un establecimiento benéfico, o de cultura, o promove u organiza una obra social cualquiera."

Mostrando a "gênese", o verdadeiro espírito com que foram criadas as "instituições de beneficiência" e as "instituições literárias", diz Helita Barreira Custódio, obra citada.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

pág. 61, escudada nas explicações de Antonio Ribas, com referência às instituições de beneficência: que o Estado exercia a caridade pública entre os Romanos, "já concedendo alimentos aos trigêmeos, aos órfãos e meninos, filhos de pais pobres, já distribuindo trigo ao povo gratuitamente, ou por metade do preço do mercado". Foi, porém, com a elevação do cristianismo à religião do Estado, que estas instituições tomaram grande desenvolvimento, contribuindo, para este resultado, os privilégios que, pelos imperadores, lhes foram concedidos. Ressalta o autor que numerosas instituições "brotaram de todas as partes, destinadas ao auxílio da infância desvalida, da enfermidade, da indigência, da velhice, das misérias de todos os gêneros, auxílio tanto mais preciso, quão raros eram os que da caridade individual se deviam esperar e quão numerosos eram as causas de sofrimento nesses séculos de geral anarquia".... Quanto às instituições literárias, observa o referido escritor que se incluem "sob esta denominação não só as instituições que têm por fim o desenvolvimento dos conhecimentos literários, como o de quaisquer ciências ou artes."

Conclui Helita Barreira Custódio que "das claras lições do eminente jurista, o fim público exclusivo de tais entidades é patente, evidenciando-se o caráter de "utilidade pública" na expressão do próprio autor ao declarar "que nas instituições de utilidade pública os bens, direitos e obrigações não pertencem nem àqueles que representam essas instituições e administram esses bens, nem àqueles que aproveitam dos serviços prestados por essas instituições e em cujo favor elas foram criadas."

Reafirma, assim, a autora da obra "Associações e Fundações de Utilidade Pública" que "a gênese da palavra instituição, equivalente a fundação, dado o seu caráter religioso e de assistência aos necessitados, encontra-se na própria Igreja, considerada como uma instituição fundada por Deus, que reservou o patrimônio terra com a finalidade do bem-estar espiritual e social dos homens."

Referindo-se à origem etimológica do vocábulo "instituição", diz Helita Barreira Custódio, que ele é empregado como sinônimo de "fundação", por ser esta, principalmente, a entidade que se origina da ação de "instituir", do latim instituire.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

que significa fundar, estabelecer, "caracterizada, in specie, em servir a um fim de pública utilidade", na frase de Lacerda de Almeida." ... Originando-se da mesma palavra latina (instituire) que significa instituir, fundar, não há diversidade intrínseca entre instituição e fundação, por constituírem expressões equivalentes, empregadas, inicial e genericamente, como sinônimas perante a doutrina."

No mesmo sentido escreve Leopoldo Braga, na sua notável obra citada, pág. 42, dizendo que "na terminologia comum do direito administrativo, nacional ou estrangeiro, como até certa literatura do próprio direito privado, tornou-se encontrado, senão mesmo correntio, o emprego do vocábulo "instituição" como equivalente, quiçá sinônimo, de "fundação", — fato explicável pela mera circunstância de ser esta, por excelência, a pessoa jurídica que se origina da ação de instituir em contraposição às sociedades, associações ou corporações que, por via de regra, não se instituem, mas se constituem, conforme observa o eminente PONTES DE MIRANDA (Trabalho de Direito Privado - Parte Geral, Rio de Janeiro, 1954, vol. 1, pág. 448).

O sentido técnico-jurídico do termo "instituições de educação ou de assistência social", adotado pelo Legislador Constituinte, abrange a sociedade, associação ou fundação que tenha sido instituída com o objetivo primordial de servir de sinteressadamente à coletividade, esclarecendo Leopoldo Braga que "ao ser elaborada a aludida Constituição, de 1946, já a doutrina universal havia conferido uma acepção técnica especial à palavra "instituição", na teoria das pessoas jurídicas, quando vinculada ao particular sentido de instituto, obra ou organização com fins beneficentes"

Como já vimos, o conceito de "instituições", desde a sua gênese, sempre esteve associado às entidades de objetivo público, que desempenhavam efetiva assistência educacional ou social aos carentes de recursos.

Aliomar Baleeiro, um dos constituintes, declara peremptoriamente que "A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas" e interpretando



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

art. 31, item V, alínea "b", onde se previu a imunidade para tais entidades, declara que "O importante é que seja realmente "instituição" acima e fora do espírito de lucro, e não simples "empresa" econômica; sob o rótulo educacional ou de assistência social". Lembra ainda o ilustre publicista que "Importa não a denominação da entidade, que pode ser um disfarce, mas a natureza real de suas atividades e finalidades desinteressadas de lucro ou proveito para fundadores e administradores. A estrutura jurídica da instituição também não é decisiva porque, sob a máscara de associação civil ou mesmo de fundação, pode funcionar uma unidade de interesse exclusivo dum grupo restrito ou duma família", in Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio, 1972, págs. 110 e 93, respectivamente.

Leopoldo Braga, na obra citada, pág. 41 analisando com profundidade o assunto, depois de apresentar dezenas de citações declara que, pela simples leitura do dispositivo constitucional em exame, atenta a natureza especialíssima da matéria ali versada, é de concluir-se que a expressão "instituições de educação e de assistência social" foi ali empregada com sentido técnico-jurídico próprio ou específico de direito administrativo, não somente para individuar uma certa e determinada categoria de pessoas jurídicas ("instituições"), mas, ainda, para, dentro dessa especial categoria, discernir e contemplar com o excepcional benefício (verdadeiro privilégio), nomeadamente, duas subespécies, a saber: a) "instituições" de educação; b) "instituições" de assistência social."

O Desembargador e ex-Presidente do Tribunal de Justiça do ex-Estado da Guanabara e Professor de Direito Civil da ex-VEG, MARTINHO GARCEZ NETO, no Preâmbulo à obra de LEOPOLDO BRAGA, pág. 16, também assim se expressou: "o vocábulo "instituições" empregado pelas Constituições de 1946 e 1967 e, agora, repetido na de 1969, o foi, com exatidão terminológica, na acepção específica em que a tem o direito administrativo, com a finalidade de individuar uma certa e determinada categoria de pessoas jurídicas, ou sejam as "instituições" stricto sensu, criadas com fim público (educacional ou assistencial), inconfundíveis com as simples associações de fins privados exclusivos ou predominantes, embora sem intuito lucrativo."



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

Também em Mensagem enviada ao autor de "INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL", o Desembargador e Professor OSCAR TENORIO declara "Entendo que o legislador constituinte adotou forma restritiva de imunidade, — restrição específica. E por isso coloco minha solidariedade na opinião que enuncia, segundo a qual o texto teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaboração com o Estado, suprimindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social (p. 19). A imunidade compreende as instituições desinteressadas e nascidas (na expressão citada de ALIO MAR BALEEIRO) do espírito de cooperação com os Podêres Públicos, que é seu "signum", sua marca."

A análise em conjunto do estabelecido nos artigos 19, §§ 1º e 2º; 170, §§ 2º e 3º, 175, §§ 4º, 176, § 3º, item II e III; 177, § 2º e 178 da Constituição, entre outros, também nos auxiliarão a delinear a real natureza das "instituições" de educação e de assistência social, pois:

a) No art. 19, declara-se que a imunidade não se estende aos serviços públicos concedidos;

b) No § 2º do mesmo artigo 19 autorizou-se a União a conceder isenções de impostos estaduais e municipais, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional;

c) No caput do art. 176 está expresso que a educação "é direito de todos e dever do Estado, e será dada no lar e na escola", consignando-se no item II e III do § 3º do mesmo artigo que o ensino será gratuito para quantos provarem falta ou insuficiência de recursos, impondo-se ainda no caput do art. 178 que as empresas comerciais, industriais e agrícolas mantenham ensino primário gratuito dos seus empregados e dos filhos destes, entre os sete e quatorze anos ou a concorrer para aquele fim, mediante contribuição;

d) Também no § 4º do art. 175 e no § 2º

do



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

art. 177 se determina que o legislador disporá sobre a assistên
cia à maternidade, à infância e à adolescência e sobre a educa—
ção de excepcionais e que cada sistema de ensino terá, obrigato—
riamente, serviços de assistência educacional, que assegurem aos
alunos necessitados condições de eficiência escolar;

e) Estabelecem os §§ 2º e 3º do art. 170 que
na exploração, pelo Estado, da atividade econômica, as empresas
públicas e as sociedades de economia mista reger-se-ão pelas nor
mas aplicáveis às empresas privadas, ficando sujeitas, inclusive,
ao mesmo regime tributário, quando não explorarem atividade mono
polizada.

Observa-se pelo transcrito que:

a) Tendo sido excluídos da imunidade os servi—
ços públicos concedidos, a imunidade não decorre exclusivamente do
fato de a entidade desempenhar função que caberia ao Estado, mas
sim de prestá-lo em condições excepcionais, como o faria o Esta—
do, ou seja, socorrendo os economicamente fracos;

b) As desonerações parciais de tributos somen—
te poderão ser concedidas, em cada caso, atendendo a relevante
interesse social ou econômico nacional e mediante lei complemen
tar, isto porque sendo da índole do imposto o objetivo público
a receita que o Estado está deixando de arrecadar com a isenção
ou imunidade deverá ser aplicada no interesse público;

c) O Legislador Constituinte demonstra preo—
cupação com a assistência social e educacional aos carentes de re
ursos e não simplesmente com a prestação do serviço em si, vis—
to que todos sabemos ser a educação e a medicina alguns dos ramos
mais rendosos da atualidade, tal como ela é desempenhada;

d) Não tem qualquer lógica que o Estado, por
um lado, obrigasse as empresas comerciais, industriais e agríco—
las a pagar todos os impostos devidos e ainda as compelissem a man
ter ensino primário gratuito para os seus empregados e para os
filhos destes em determinado período etário e; por outro lado, de
sonerasse os estabelecimentos que mercantilizam o ensino de qual—

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

quer gravame federal, estadual ou municipal, em decorrência da imunidade. As "instituições" imunes terão de ser aquelas que, de maneira relevante, socorrem os necessitados, prestando um serviço e arcando com o ônus que competiria à coletividade como um todo, pois quer a medicina e assistência, quer o magistério: não são atividades ou profissões execráveis, como levaria a entender se se concluir de maneira diversa;

e). Do mesmo modo, se a Constituição nem sequer outorgou imunidade para as sociedades de economia mista (isto é para aquelas entidades das quais o Estado participa majoritariamente) nem para as empresas públicas (cujo capital pertence inteiramente ao Poder Público), embora seja condição para a criação destas entidades não estar a atividade econômica sendo satisfatoriamente desempenhada pela atividade privada ou ser do interesse da segurança nacional o seu desempenho; que razões se encontraria para outorgar imunidade a certos estabelecimentos de ensino "instituições de educação" se elas não desempenhassem um munus público, como é a educação gratuita indistintamente a todos os necessitados.

Concluimos, assim, com Leopoldo Braga, obra citada, pág. 55, quando afirma que

"o legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprimindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social. Preferiu o uso da palavra "instituições" ao da palavra "fundações", não só porque — conquanto raras — fundações há de interesse puramente privado, como, ainda, porque também existem associações ou corporações de tipo institucional, isto é, instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com fins públicos, humanitários, beneficentes, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros-associados."

e com Helita Barreira Custódio, obra citada, pág. 132/37

"evidencia-se que, no tocante à natureza jurídica e ao objetivo, as entidades privadas (associações ou fundações), equiparadas às

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

instituições de educação ou de assistência social, para os efeitos da imunidade de impostos, são pessoas jurídicas de direito privado de fins não econômicos e de índole desinteressada, objetivando o fim público exclusivo ou predominante, consistente no efetivo e contínuo atendimento aos carentes de recursos de forma gratuita e indiscriminada."

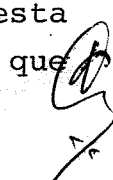
Destas conclusões dissentiu a Câmara recorrida ao concluir que tratando-se de estabelecimento de educação e atendidas as condições expressas estabelecidas no art. 14 do CTN., não havia como deixar de reconhecer a imunidade à requerente.

Entendemos, com a doutrina prevalente, que, para o reconhecimento da imunidade, torna-se indispensável levar em consideração os requisitos implícitos (ínsitos), previstos no sistema constitucional.

Ruy Barbosa apoiado na doutrina e jurisprudência norte americana ensina nos seus "Comentários à Constituição Federal Brasileira, Saraiva, São Paulo, 1935, Volume II, que a Constituição, como qualquer outro texto de lei, não estatui somente o que reza em termos implícitos o seu texto, senão também o que nele implicitamente se abrange e o que necessariamente se segue da essência das disposições. É regra de interpretação que o que está implícito numa norma legislativa, dela é parte tão real, quanto o que na sua letra está expresso."

Acrescenta ainda o eminente Ruy Barbosa que o elemento implícito assume mais relevância nas constituições do que na legislação ordinária, dado que aquelas se limitam às linhas gerais ou grandes traços, enquanto que estas tratam do assunto com mais pormenores, de uma maneira mais ou menos regulamentar.

Embora o acima declarado seja parte do patrimônio jurídico dos povos evoluídos, a nossa Carta Magna expressamente o ratifica ao consignar, entre outros, no art. 13, que os Estados respeitarão "dentre outros princípios estabelecidos nesta Constituição, os seguintes:" e no art. 153, § 36, onde se lê que



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

"a especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota."

Também o Professor Aliomar Baleeiro lecionava que "a eficácia dos princípios implícitos é equiparável à das regras expressas."

Pondo em evidência a eficácia dos princípios implícitos, no campo do Direito Constitucional Tributário, lembra o referido Professor que "merecem especial atenção: a) igualdade de todos perante o fisco, por decorrência do art. 153, § 1º; b) proibição do confisco por meios fiscais, consequência do art. 153, § 11 e 22; c) destinação dos impostos a fins exclusivamente públicos (art. 153, §§ 1º, 11 e 29, combinados); d) capacidade contributiva (art. 153, § 1º)", esclarecendo que: "Se todos são iguais perante a lei, não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições. Daí se infere que não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição." (grifos da transcrição)

Concluindo Helita Barreira Custódio, obra citada, pág. 162, que "Do raciocínio do contexto do art. 19 e seus §§, combinado com os arts. 152, 175, § 4º, 176 e seus §§ 1º e 3º, itens II e III, 177, § 2º, da Constituição, a eficácia do requisito implícito do fim público das entidades privadas (associações ou fundações), pleiteantes da imunidade, é tão patente que se equipara às disposições constitucionais expressas."

É certo, ainda, que o intérprete não pode dissociar a realidade econômica das entidades privadas pleiteantes à equiparação às verdadeiras "instituições" de educação, pois na maioria das vezes constituem autênticas empresas econômicas na aparência de simples instituições de educação, mormente considerando-se a tendência atual à comercialização do ensino, equiparando-se os seus "associados" ou "sócios" (entre aspas) a verdadeiros titulares, dadas as vantagens que indiretamente auferem eles ou seus parentes destas sociedades, cujo estatuto reza não terem fim lucrativo; quer por meio de honorários, mascarados de pro-labore, quer

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

através de diárias e viagens "de pesquisa e estudo" (também entre aspas), ou ainda, como é mais comum, através da acumulação de verdadeiras fortunas em imóveis — transformados em dinheiro quando o julgarem oportuno, vez que as alienações não estão sujeitas a qualquer controle ou fiscalização.

Inviável também se mostra a interpretação dos que pensam em contrário, pois, como sabem os que lidam com a legislação do Imposto sobre a Renda, para o simples reconhecimento da isenção do I.R. das sociedades e fundações de caráter benéfico, cultural ou científico, a legislação em vigor (Lei 4.506/64, art. 30), e também a proposta ao Congresso recentemente, impõe todos os requisitos expressos no art. 14, itens I a III, do C.T.N. e ainda "que não remunerem os seus dirigentes a qualquer título".

Portanto, torna-se evidente que interpretar isoladamente o art. 14 do C.T.N., sem levar em consideração a relevância social que está por trás de qualquer dispensa de tributo em caráter generalizado e irrevogável, equivale a desconsiderar o objetivo do fim público da assistência educacional e social previsto na Lei Maior.

Como salienta Carlos Maximiliano em sua Hermenêutica e Aplicação do Direito, Freitas Bastos, Rio — São Paulo, 1965, pág. 178 e segs.

"Deve o direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis."

"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir geral e o bem presente e futuro da comunidade."

Não resta dúvida de que tanto os estabeleci

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

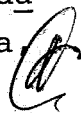
mentos de educação como as verdadeiras "instituições de educação" são úteis ao País. Todavia, tratá-los em igualdade de condições, para os efeitos da imunidade de impostos, seria flagrante infração ao princípio da isonomia, o que constitui violação condenável de um dos princípios mais importantes da própria Magna Carta. Isto porque, dada a finalidade pública do imposto, a Constituição adotou o termo técnico de "instituições" no sentido de distinguir as entidades de fim público exclusivo, caracterizado na gratuidade e generalidade de atendimento."

Alípio Silveira, ao desenvolver o tema do "Bem Comum", in Repetório Enciclopédico do Direito Brasileiro, de clara que o bem comum é constituído de vários elementos, inclusi ve os de utilidade pública educacional e social, "não resulta da justaposição mecânica destes elementos, mas de sua harmonização em face da realidade social", acentuando-se que, dado o caráter "eminentemente finalista" do bem comum, "atualmente há uma revivescência do finalismo do Direito, que considera a lei como um meio para obter determinados fins".

Em face do exposto, concluímos que:

1º) O simples atendimento aos requisitos do art. 14 do C.T.N. não caracteriza a entidade educacional como "instituição de educação" a que se referiu o Legislador Consti tuinte no art. 19, item III, alínea "c", do Estatuto Político, da do que ainda se exige que tenha fins não econômicos e demonstre ter índole desinteressada, objetivando o fim público exclusivo, consistente no efetivo e contínuo atendimento aos carentes de re cursos de forma gratuita e indiscriminada.

2º) Nem sempre há equivalência entre a sociedade civil, associação ou fundação educacional cujo estatuto re ze ser de fim não lucrativo e a "instituição de educação"; pois embora toda "instituição de educação" tenha fim público, a re cíprouca não é verdadeira. O direito comparado é pacífico em admitir duas subespécies de entidades privadas sem fim lucrativo: uma de interesse apenas dos associados e seus dependentes ou da queles que pagam pelo serviço que a entidade lhes presta; outra



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79
Acórdão nº-CSRF/01-0.073

de "utilidade pública" no conceito do direito comparado, isto é, aquela que é considerada "auxiliar da Administração Pública";

3º) A entidade educacional que só preste serviços mediante remuneração e ainda remunere os sócios diretores, mesmo que conste do seu contrato social "não ter fins lucrativos", não se caracteriza como "instituição de educação", podendo ser ela enquadrada como entidade de "fins econômicos", quando, entre outras hipóteses, superando as suas receitas às despesas, no caso de liquidação, o patrimônio não se destinar a uma entidade de utilidade pública; ou quando se comprova que, mesmo destinando-se o patrimônio, em caso de liquidação, a uma entidade de utilidade pública, os estatutos, e os sócios administradores destinam vantagens de tal monta aos sócios ou parentes, que a entidade se converte, na realidade no meio de subsistência (total ou parcial) dos próprios sócios ou seus familiares; ou será de "fins não econômicos" quando não ocorram as circunstâncias antes enumeradas.

4º) A verdadeira "instituição de educação", embora não seja de fácil conceituação, isto é, sendo mais facilmente compreendida do que definida, deverá ter, entre outras, as seguintes características ou elementos fixadores dos seus contornos: a) ser sociedade civil, associação ou fundação de fins não lucrativos; b) ter fim público, devendo ter sido instituída com vocação altruística, filantrópica (eminentemente desinteressada); com um certo caráter de imutabilidade quanto ao seu objetivo social; atendendo a interesse diverso dos seus próprios fundadores ou associados, isto é, vise atender a uma necessidade pública, estando voltada para o bem comum em sentido mais amplo, com contínuo e efetivo atendimento aos carentes de recursos de forma gratuita e indiscriminada na sua especialidade. O declarado nesta alínea "b" poderia ser resumido como o fez o eminente Prof. Oscar Tenório, obra citada, pág. 22, ao dizer que Leopoldo Braga, de maneira pioneira, reuniu os três elementos que caracterizam a "instituição" a que se refere o texto constitucional (fim público institucional, exclusivo, ou, ao menos principal, gratuidade e ausência de intuito lucrativo, e generalidade na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios); c) em caso de liquida



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/01-0.073

ção, o patrimônio reverta para uma instituição congênere ou ao próprio Estado; d) a diretoria não seja remunerada pela simples titularidade do cargo, mas pelo serviço efetivamente prestado, devendo, na hipótese de o cargo ser ocupado por um dos associados ou de parentes destes, a remuneração percebida ser inferior à do mercado de trabalho; e) atenda ao requisito formal de escrituração da receita e despesa, nos termos do art. 14, inciso III, do C.T.N.;

5º) As cláusulas do contrato da requerente aliada a outros fatos observados no desempenho de suas atividades não são compatíveis com a "instituição de educação", a que se refere a Constituição, isto porque: 5.1) só atende aos que efetivamente pagam, não tendo qualquer percentual de gratuidade, exceto talvez para os filhos dos quotistas. Gratuidade - Ausência de Intuito Lucrativo ou Interesse Material Egoístico. A "instituição" declara Leopoldo Braga, obra citada, pág. 135, há de ser absolutamente desinteressada; "e êsse desinterêsse material se manifesta principalmente sob três aspectos, a saber: a) natureza não remunerada e, pois, gratuita, dos serviços prestados; b) ausência de intuito lucrativo (marca do espírito empresário) por parte da entidade mesma e das pessoas que a dirigem e compõem; c) ausência de interêsse egoístico, ou seja o da obtenção de quaisquer vantagens ou proveitos pessoais por parte da entidade e das aludidas pessoas que a dirigem e compõem (assim, por exemplo, o interêsse político)." 5.2) as vantagens atribuídas pelo contrato aos quotistas e seus filhos são incompatíveis com o altruísmo que caracteriza as verdadeiras instituições. Ensina Leopoldo Braga, obra citada, pág. 140, que "a ausência de interêsse egoístico não se deduz tão somente da inexistência de fim lucrativo; mas, por igual, pressupõe a inexistência de objetivo ou perspectiva no sentido da obtenção de qualquer vantagem, proveito ou benefício material específico por parte de pessoas ou grupos de pessoas dirigentes ou componentes da entidade (contribuintes, associados, etc.)." e acrescenta: "O requisito "ausência de intuito lucrativo", êsse, sim, é de caráter absoluto, não admite condições nem meios termos. A natureza absolutamente desinteressada da "instituição" é incompatível com a idéia de lucro, com o espírito de ganho, característico da "empresa". Se a

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0730/50.343/79

Acórdão nº-CSRF/ 01-0.073

entidade, tanto no setor educacional como no assistencial, se organizou e funciona em moldes de exploração comercial ou industrial, como sucede em relação à grande maioria dos nossos estabelecimentos particulares de ensino, casas de saúde, sanatórios, clínicas de repouso, etc., não há falar em instituição de educação ou de assistência social."5.3) pelo quadro comparativo entre remuneração da diretoria e dos professores surge, às claras, não estar a remuneração da diretoria proporcional ao serviço prestado, observando-se, em realidade, uma verdadeira dilapidação do patrimônio da entidade;5.4) o sistema de tomada de deliberações, inclusive a escolha da Diretoria, ou seja, na proporção do número de quotas de cada sócio, também não se coaduna com a natureza das verdadeiras instituições altruísticas, instituídas e mantidas com finalidade pública exclusiva.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL.


AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ


PRESIDENTE E RELATOR