



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10166.004.559/90-08
Recurso nº. : 106.369
Matéria: : IRPJ - Exercícios de 1983 a 1989
Recorrente : ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL COMPACTO
Recorrida : DRF em Brasília - DF
Sessão de : 14 de maio de 1996
Acórdão nº. : 101-89.723

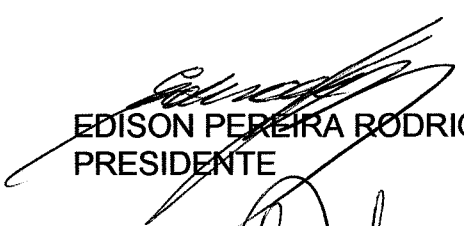
I.R.P.J. - IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. - A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988, alcança apenas as "Instituições de Educação", não se caracterizando como tal os estabelecimentos que mercantilizam o ensino.

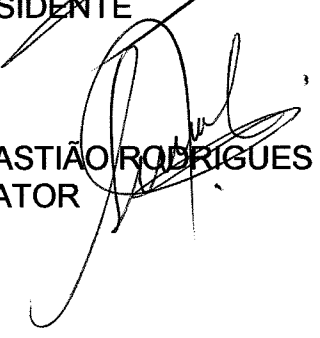
ARBITRAMENTO DE LUCROS. Cabível o arbitramento do lucro sujeito à incidência do Imposto de Renda, quando a sociedade não mantém escrituração contábil na forma da legislação comercial.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL COMPACTO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 1997

Processo nº. :10166.004.559/90-08
Acórdão nº. :101-89.723

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.



RELATÓRIO

ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL COMPACTO, sociedade civil inscrita no C.G.C. - M.F. sob o nº 00.719.070/0001-02, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Brasília - DF, que julgou procedente o lançamento para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, exercícios de 1986 a 1989, formalizado mediante Auto de Infração de fls. 01/04.

Em Sessão realizada no dia 22 de setembro de 1992, pelo Acórdão nº 101-84.056, foi feito o seguinte relato:

"O litígio submetido ao deslinde desta Câmara diz respeito às seguintes matérias:

a) Lucro arbitrado - descaracterização da isenção e arbitramento do lucro, relativo aos anos-base de 1984 a 1988, exercícios financeiros de 1985 a 1989.

O fundamento encontra-se no descumprimento da legislação relativamente aos seguintes fatos:

- os livros Diário referentes aos anos-base de 1986 a 1988 não estão revestidos das formalidades legais, no que se refere ao encadernamento, Termos de abertura e de encerramento e autenticação do órgão competente;

- a escrituração relativa aos anos-base de 1984 a 1988 foi efetuada em partidas mensais sem respaldo em livros auxiliares, conforme prevê o § 1º do art. 160, do RIR/80;

- as demonstrações financeiras (demonstração do resultado do exercício e balanço patrimonial) relativas aos anos-base de 1986 a 1988 não foram transcritas nos livros Diário;

- a escrituração não inclui todas as operações do estabelecimento, tendo em vista os lançamentos a menor de despesas com pessoal (folhas de pagamento) e encargos do FGTS, conforme Termos de solicitação de documentos fiscais e esclarecimentos, tendo a empresa admitido as irregularidades mencionadas;

- b) omissão de receitas operacionais, caracterizada por estornos de mensalidades escolares não justificadas.

.....

As irregularidades apuradas pela fiscalização levaram à descaracterização da concessão do favor fiscal e ao conseqüente arbitramento do lucro.

A REPRESENTAÇÃO FISCAL

Em representação ao Sr. Chefe da Divisão de Controle Aduaneiro e Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Brasília, datada de 13.03.90, a equipe de fiscalização apontava uma série de fatos que levaram ao usufruto indevido do benefício da isenção de que trata o art. 126, do RIR, a saber:

- a ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL COMPACTO é estabelecimento de ensino privado, sucessor da SOCIEDADE EDUCACIONAL COMPACTO LTDA., com o objetivo social de ensino mercantilizado;

- ausência de fim público, caracterizado pelo intuito lucrativo do empreendimento, haja vista a cobrança de anuidades escolares acima da tabela oficial;

- distribuição de lucros a dirigentes e/ou fundadores, na forma de OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS, identificada na falta de lançamentos referentes a mensalidades escolares e despesas escrituradas a menor;

- a escrita contábil não atende ao disposto no art. 126, III, do RIR, uma vez que os livros Diário da empresa de 1986 a 1988, escriturados por processo eletrônico, não estão revestidos de formalidades legais, estando sem autenticação e não encadernados, não contém os Termos de abertura e de encerramento e das demonstrações de resultados e dos balanços patrimoniais (Decreto-lei nº 486/69, art. 5º e § 2º);

- estornos de receitas referentes a mensalidades escolares, nos anos-base de 1985, 1986 e 1987, não justificadas suficientemente e despesas não comprovadas com notas fiscais ou outros documentos;

- o enriquecimento patrimonial dos sócios da Associação, gerado por lucros distribuídos na forma de Omissão de receitas, é justificado pela inclusão, em suas declarações de rendimentos relativas ao ano-base de 1985, de barras de ouro e brilhantes de diamantes, com origem declarada em legado de avô;

- a escrituração contábil da Associação é imprestável para garantia da isenção, como também para determinação do lucro real, sendo constatado que a escrituração não abrange todas as operações do estabelecimento, o resumo do Diário, em partidas mensais, sem utilização dos livros auxiliares, os livros Diário de 1986 a 1988 não estão autenticados pelo órgão competente e nem encadernados;

A IMPUGNAÇÃO



Cientificada da exigência em 30.05.90, a autuada ingressou com a impugnação de fls. 17/185, alegando, em síntese, que:

- a Associação Educacional COMPACTO não é sucessora da Sociedade Educacional COMPACTO, e nem poderia ser, já que a Sociedade ainda existe. A Associação Educacional, sem fins lucrativos, visa a manutenção de estabelecimentos de ensino que atendam a carentes de recursos, enquanto que a Sociedade Educacional, empresa legalmente constituída, com finalidade lucrativa, não tem como pretensão o atendimento dos menos favorecidos. O Estatuto da Associação estabelece o atendimento de carentes em até 15% do total de alunos, e essa quantidade acha-se em torno de 20 a 25% em concessão de bolsas de estudos;

- não houve DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, na forma de OMISSÃO DE RECEITAS, porque à Associação não cabe distribuir lucros, e à Sociedade também não seria possível, vez que permanece "no vermelho", em virtude da crise por que passa o setor educacional. O arbitramento do lucro constitui, portanto, uma exacerbação de poder, em verdadeiro CONFISCO, um total desrespeito à ordem jurídica;

- a ESCRITURAÇÃO contábil da empresa até junho de 1986 foi efetuada de forma convencional, passando a ser processada eletronicamente a partir de julho de 1986, estando em perfeita ordem, em pastas próprias. O Parecer Normativo CST nº 11, de 13.09.85, permite que as pessoas jurídicas que empreguem escrituração mecanizada/maquinizada ou sistema de processamento eletrônico de dados, exibam fichas ou formulários contínuos até então escriturados, ainda que estes impressos não se encontrem devidamente legalizados (autenticados e encadernados, quando for o caso);

- o ESTORNO DE RECEITAS foi ocasionado por erros de soma na apuração dos totais contabilizados, e as hipóteses de DESPESAS NÃO COMPROVADAS e ERROS DE LANÇAMENTO tiveram as devidas informações prestadas. Não houve má-fé, dolo ou sonegação fiscal pretendida. Acresça-se ainda que "os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de "estorno" (Decreto-lei nº 486/69, art. 2º, § 2º);

o ENRIQUECIMENTO ILÍCITO apregoado pelos auditores parece-nos termo demasiadamente forte, vez que foi efetivamente demonstrada a origem das receitas, não podendo ser fisicamente comprovadas porque o acréscimo patrimonial tem origem em testamento holografo, não mais existente. O assunto possui doutrina e jurisprudência;

- a ESCRITA contábil da Associação não pode ser designada como IMPRESTÁVEL, pois os erros porventura existentes não conduzem à impossibilidade de determinação do lucro. "Falta de registro de livros fiscais - a falta de registro de livros fiscais na Junta Comercial do Estado constitui descumprimento de obrigação legal, ma é defeito de forma que não enseja o arbitramento de lucro (Ac. 1º C.C. 103-5.125/83)". "Livros fiscais - É de ser afastada a hipótese de arbitramento, se a sua causa

restringe-se a falhas meramente formais da escrita da empresa, que não prejudicam a apuração do lucro real (Ac. 1º C.C. 103-4.685/82)";

- o débito fiscal levantado pela fiscalização caracteriza um verdadeiro CONFISCO, pela exação fiscal revestida de caráter repressivo, com ofensa princípios básicos de ordem jurídica, acarretando o encerramento imediato das atividades da Associação, atividades estas de cunho altamente social;

.....

A DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

A Decisão DRF/DF/DT nº 920/91, datada de 18.07.91, do Sr. Delegado da Receita Federal (fls. 383/385), apoiada basicamente na Informação Fiscal, resolveu indeferir a impugnação apresentada, para suspender a isenção e manter o Auto de Infração (fls. 01).

O RECURSO DO CONTRIBUINTE

O contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso ao 1º Conselho de Contribuintes (fls. 390/411), com as seguintes manifestações:

- é uma associação educacional, sem fins lucrativos, com imunidade tributária;

- circunstância irregular, caracterizada pela autoridade julgadora, que antes da lavratura do Auto de Infração desempenhou indevidamente a atribuição reservada ao acusador, autorizando o arbitramento do lucro auferido pela Associação (fls. 89), o que foi alertado pela recorrente em Aditamento à impugnação (fls. 374/376), não tendo o Sr. Delegado feito qualquer menção a respeito;

- o arbitramento do lucro e a desclassificação da isenção deve-se, lamentavelmente, à solidariedade emprestada pelo Sr. Delegado da Receita Federal a um dos fiscais autuante, que anunciava que voltaria à escola, não na condição de pai do filho que lá estudava e que não obtivera acatamento e pleito relativo à mensalidades escolares - mas como fiscal para arrasar com tudo e com todos;

- a recorrente é uma entidade civil, sem fins lucrativos, dedicada à atividade educacional, IMUNE à incidência de quaisquer impostos, como preceitua o art. 150 da Constituição. Contrariamente ao entendimento esposado pelos fiscais autuante, as imposições contidas no art. 126, I, II e III do RIR/80 dirigem-se, unicamente, às empresas beneficiadas pela isenção específica do imposto de renda e não para as empresas inunes à incidência de impostos;

- as associações sem fins lucrativos, imunes à incidência tributária, sob os mesmos efeitos das entidades isentas do imposto de renda, NÃO

ESTÃO OBRIGADAS À ESCRITURAÇÃO do livro Diário, de inventário de mercadorias e de livros de compras, ao levantamento de balanço contábil e à apuração de lucro, com ou sem demonstrações financeiras, estando sujeitas, em razão do art. 126 do RIR/80, a manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

- em relação aos ESTORNOS de receitas de mensalidades lançados em sua escrituração contábil, a simples presunção de que foram irregulares e de que configuravam OMISSÃO DE RECEITAS é insuficiente para comprovar a acusação feita;

- a respeito da DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS a dirigentes, mais uma vez equivocaram-se os fiscais autuantes, vez que a entidade civil sem fins lucrativos não apura, nem distribui lucros, sendo certo que a omissão presumida como distribuição, à vista do considerado, não restou demonstrada;

- em relação ao ARBITRAMENTO DO LUCRO, não se configurou nenhuma das hipóteses previstas no art. 399 do RIR/80, pois o contribuinte não está obrigado a apuração de lucros e não houve recusa na apresentação de livros e nem descumprimento de obrigações, e a sua escrituração não revela indícios de fraude;

- o fato de que os livros Diário, segundo a fiscalização, não estariam revestidos das formalidade legais, não atinge a recorrente, pois não está obrigada a essa escrituração e, muito menos, ao registro do livro Diário;

- a escrituração relativa aos anos-base de 1984 e 1988, que teria sido feita em partidas mensais sem respaldo em livros auxiliares, é uma exigência para as empresas comerciais ou as que, não sendo comerciais, explorem atividades não lucrativas, sujeitas ao pagamento do imposto, que não é o caso da recorrente;

- a não transcrição das demonstrações financeiras nos livros Diário é exigência específica das empresas obrigadas a apurar o lucro real, que não é o caso da recorrente;

- a não inclusão de todas as operações do estabelecimento em sua escrituração (despesa com pessoal) foi um erro comum em qualquer contabilidade, perfeitamente regularizável, sem caracterização de má-fé;

- falece competência ao Delegado da Receita Federal para descaracterizar a empresa acobertada por IMUNIDADE à incidência do imposto, garantida pela Carta Magna vigente."

Através do Acórdão nº 101-84.056, de 22 de setembro de 1992, restou declarada nula a decisão de primeira instância, retornando os pressentes autos à repartição de origem, para que outra fosse proferida na boa e devida forma, o que deu causa ao ato decisório de fls. 429/438, assim ementado:



"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

ISENÇÃO/IMUNIDADE - Se a ação fiscal logra demonstrar, indubitavelmente, o descumprimento de qualquer dos requisitos do artigo 126 e incisos do RIR/80, não deve ser preservada a Imunidade Tributária e muito menos ainda a Isenção (analogia com AC 1º CC 101-78.176/88).

OMISSÃO DE RECEITAS - Estornos de mensalidades escolares pagas e registradas na contabilidade da entidade e não justificados satisfatoriamente pelo contribuinte, mormente quando configuram anulação de receita e por consequência reduzem o resultado do exercício indevidamente, caracterizam omissão de receita que deve ser tributada, no caso, na forma do parágrafo 6º, artigo 400 do RIR/80.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - Quando a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros, ou deficiências que a tornem imprecisa para determinar o lucro real procede a aplicação do disposto no artigo 399 do RIR/80, notadamente se a própria autuada admite as irregularidades e o fisco consegue prová-las irrefutavelmente.

NULIDADE DOS ATOS E TERMOS FISCAIS - Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA E IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Não prevalece a intenção da autuada em caracterizar a conduta da Autoridade Administrativa como anormal, imoral ou suspeita quando seus atos representam a execução de atribuições previstas em lei. Assim também, descabe alegar erro na identificação do sujeito passivo pois o auto de infração relaciona-se pessoal e diretamente com a situação que constitui o respectivo fato gerador, nos termos do artigo 121, I do CTN.

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE."

Cientificada desta decisão em 18 de agosto de 1993, a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Conselho, protocolizado no dia 09 de setembro seguinte, onde, na essência, mantém a mesma linha de argumentação produzida na peça impugnativa, sendo lido, em Plenário, o inteiro teor da petição de fls. 442/472, para conhecimento dos demais Conselheiros (lê-se).

É o relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Como do relato se infere, a recorrente sustenta ser sociedade civil, sem fins lucrativos, que se dedica à atividade educacional, o que lhe confere imunidade tributária, na forma prescrita pelo artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988.

Invocando ensinamentos e decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário, procura a recorrente evidenciar a natureza jurídica do instituto (= imunidade), traçando-lhe o perfil e realçando seus princípios.

Afirma a pessoa jurídica autuada que entre os requisitos enumerados pelo artigo 14 do CTN, se estabelece nítida hierarquia, e que a autorização prevista no parágrafo primeiro do citado artigo diz respeito tão somente ao descumprimento do quanto se impõe pelo "caput" da norma legal invocada.

No entender da recorrente, uma vez que houve desrespeito aos requisitos enumerados pelo artigo 14 do CTN, caberia ao Poder Judiciário declarar que teria ocorrido "simulação da atividade comercial, sob a aparência de entidade beneficiária de previsão constitucional de imunidade."

A propósito dos argumentos expendidos pela recorrente, entendo oportuno transcrever parte do voto proferido pelo ex-Presidente deste Conselho, Dr. Amador Outereiro Fernandez, quando do julgamento, pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, do RP/102-0.016, em Sessão de 13 de junho de 1980, do que resultou o Acórdão nº CSRF/01-0.073, "verbis":

"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 porque 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 instituída 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-lo uma "instituição", imune de impostos?

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

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 "INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL", de autora 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); e outra, intitulada "ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE UTILIDADE PÚBLICA", de autoria de HELITA BARREIRA CUSTODIO, 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 Mário da Silva Pereira, in Instituições de Direito Civil, Editora Forense, Rio, 1971, k 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 Sessão 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 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 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 aos temas da 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 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 1.046 do Anteprojeto.

Do texto do Projeto de 1975, poderemos deduzir ser a "associação" a reunião de pessoas que se organizam para 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 trata de um terciu genus pois "instituição e fundações têm sentido análogo, formado termos equivalentes" (Helenita Barreira Custódio, obra citada, pág. 37).

Não se tratando, assim, de um terceiro gênero, temos 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 Anteprojeto do Código Civil (1972 e 1974) e Projeto de Código Civil (1975), para, compreendendo o 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 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 desinteressada 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 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, entretanto da essência do regime - a ilegalidade. 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.

O autores das duas monografias, já aqui citadas e que estudaram o assunto com grande profundidade (Leopoldo Braga e Helenita Barreira Custódio) demonstram à 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, denomina-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 satisfacion 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 e morais e econômicas, classifica, assim, as pessoas moraes: 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 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...". Às 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 aos 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 carácter 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 à 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, associações que não tenham por fim o lucro econômico dos associados e fundações de interesse social, cujos fins coincidem com atribuições 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 devidamente.”

Conclui Helita Barreira Custódio, obra citada, pág. 59, que “examinando 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 os controles 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, beneficentes, culturais, literários etc., visando efetiva e preponderantemente ao bem estar da coletividade.

A utilidade pública para os fins 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 Náutel, *in* Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, José Konfino, 1965, vol. III, pág. 360.

Não definido o Código Civil as associações de utilidade pública, socorrer-nos-emos da conceituação apresentada por Themístocles Brandão Cavalcanti, dos requisitos exigidos 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 conceituação das entidades de utilidade pública, que é um minus, para após delinearmos os contornos das “instituições”, 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, 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 declaradas de utilidade pública ..."; quer no art. 2º, quando impõe que a pleiteante deverá provar:

.....



"d) que não são remunerados, por qualquer forma, os cargos de diretoria e que não distribua lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedoras ou associados, sob nenhuma forma ou pretextos;

e) que, comprovadamente, mediante a apresentação de relatório circunstanciado dos três anos de exercício anteriores à formulação do pedido, promove a educação ou exerce atividades de pesquisa científicas, de cultura, inclusive artísticas ou filantrópicas, estas de caráter geral ou indiscriminado, predominantemente;"

De acordo com o Projeto de Lei nº 8, de 1977, encaminhado ao Congresso Nacional pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República, acompanhado de Exposição de Motivos do Senhor Ministro de Estado da Justiça, o Poder Executivo propôs 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 atividades de ensino, pesquisa, divulgação cultural ou assistência social, e suprime alguns privilégios propiciados às entidades declaradas 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 obrigatórios para a concessão do título de utilidade pública e determinar que os pedidos sejam acompanhados de relatório sobre as atividades desenvolvidas pela entidade requerente, no últimos três anos, o projeto estabelece os limites mínimos de serviços que devam habitualmente ser prestados e, ainda, a condição de que, por determinação estatutária, em caso de dissolução, o seu patrimônio será destinado à congênere declarada de utilidade pública pelo Governo Federal.

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 possam adaptar às exigências da nova legislação.”

.....
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 de 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 de 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 substancial que há entre isenção e imunidade. Aquela consiste na dispensa de um tributo, pelo órgão que poderia, em condições normais, exigí-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 tributar. 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 desinteressada, coincidente, em consequência, com el espíritu que informa la obra de la Administración Pública. Ta ocurre cuando un particular funda y sostiene un establecimiento benéfico, o de cultura, o promove y organiza una obra social cualquiera.”

Mostrando a “gênes”, o verdadeiro espírito com que foram criadas as “instituições de beneficência” e as “instituições literárias”, diz Helita Barreira Custódio, obra citada, 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 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 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 instituere, que significa fundar, estabelecer, "caracterizada, in especie, em servir a um fim de pública utilidade", na frase de Lacerda de Almeida."... Originando-se da mesma palavra latina (instituere) que significa instituir, fundar, não há diversidade

intrínseca entre instituição e fundação, por constituírem expressões equivalente, 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 encontradiço, senão mesmo correntio, o emprego do vocábulo "instituição" como equivalente, quicá 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. 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 desinteressadamente 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 instituição, obra ou organização com fins beneficentes."

Como já vimos, o conceito de "instituição", 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 o 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 essencialíssima 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."

Também em Mensagem enviada ao autor de INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL", o Desembargador e Professor OSCAR TENÓRIO 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 ALIOMAR BALEEIRO) do espírito de cooperação com os Podêres Públicos, que é seu "signum", sua marca."

.....

a) Tendo sido excluídos da imunidade os serviços 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 Estado, ou seja, socorrendo os economicamente fracos:

b) As desonerações parciais de tributos somente poderão ser concedidas, em cada caso, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional e mediante lei complementar, 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 preocupação com a assistência social e educacional aos carentes de recursos e não simplesmente com a prestação do serviço em si, visto 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 agrícolas a pagar todos os impostos devidos e ainda as compelissem a manter ensino primário gratuito para os seus empregados e para os filhos destes em determinado período etário e; por outro lado, desonerasse os estabelecimentos que mercantilizam o ensino de qualquer 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 público, humanitários, beneficentes, ou filantrópicos, e não do 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 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.”

.....

Entendemos, com a doutrina prevalente, que, para o reconhecimento da imunidade, torna-se indispensável levar em consideração os requisitos implícitos (insitos), 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 expreso.”

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 “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 à verdadeira “instituições” de educação, pois a maioria das vezes constituem autênticas empresas econômica 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; que por meio de honorário, mascarados em pro-labore, quer 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 beneficente, 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.

.....

Não resta dúvida de que tanto os estabelecimentos de educação como as verdadeiras "instituições de educação" são úteis ao País. Todavia, tratá-los em igualdade de condições, para os efeitos de imunidade de impostos, seria flagrante infração ao princípio da isonomia, o que constitui violação condenável de um dos princípios mais importantes da própria Mana 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 Re[pretório Enciclopédico do Direito Brasileiro, declara que o bem comum é constituído de vários elementos, inclusive 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 objetar 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 Constituinte no art. 19, item III, alínea "c", do Estatuto Político, dado 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 recursos de forma gratuita e indiscriminada.

2º) Nem sempre há equivalência entre a sociedade civil, associação ou fundação educacional cujos estatutos reze ser de fim não lucrativo e a “instituição de educação”; pois embora toda “instituição de educação” tenha fim público, a recíproca 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 daqueles que pagam pelo serviço que a entidade lhes presta; outra, 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 caracterizam como “instituições 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 comprove 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. 32, 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 liquidação, 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 o 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 aspecto, 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 sòmente 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 compatível com a idéia de lucro, com o espírito de ganho, característico da "empresa". Se a

entidade, tanto no setor educacional como no assistencial, se organizou e funciona em modos 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."

A imunidade prevista no artigo 150, III, "c" da Constituição Federal, não abrange as atividades desenvolvidas pela recorrente, como restou demonstrado.

Ao exercer atividade de natureza econômica, a recorrente deve manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, o que não foi observado durante o período fiscalizado, conforme provas trazidas para os presentes autos.

Assim, o arbitramento como forma de apuração do lucro sujeito à tributação é um imperativo, vez que os assentamentos elaborados pela recorrente não permitem a determinação do lucro real.

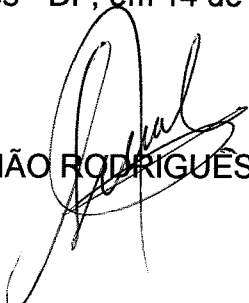
Entendo que decisão recorrida, por seus doutos fundamentos, não merece qualquer reparos.



Processo nº. :10166.004.559/90-08
Acórdão nº. :101-89.723

Voto, pois, no sentido de que seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 1996.



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.