**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

Sessão de 17 de fevereiro de 19 93 ACORDÃO Nº 104-10.226

Recurso nº: 70.126 - IRF - ANO: 1986 a 1990

Recorrente: SOCIEDADE EDUCACIONAL UBERABENSE

Recorrida : DRF EM UBERABA (MG)

I.R. FONTE - APLICAÇÕES FINANCEIRAS - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - IMUNIDADE - A imunidade não é uma renúncia ao direito de tributar, mas uma limitação constitucional, cujas normas devem sofrer uma exegese ampliativa, pois não se pode restringir o alcance da Constituição. A norma constitucional não é auto-aplicável, razão pela qual devem ser observados os requisitos fixados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, os quais, uma vez atendidos, ocasionam a aplicação dessa não incidência tributária constitucional.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE EDUCACIONAL UBERABENSE

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, por maioria, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira IRACI KAHAN (relatora). Designado o Conselheiro WALDYR PIRES DE AMORIM para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 1993

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO - PRESIDENTE

WALDYR PIRES DE AMORIM - RELATOR-DESIGNADO

V.V.

Após efetuar análise das receitas, conclui o autuante que não há preponderância do fim público consistente no efetivo e contínuo atendimento aos carentes de recursos de forma gratuita e indiscriminada.

Que, tendo em vista o nível de filantropia praticado, bem como o atendimento " em princípio" às condicionantes impostas pelo art. 130 do RIR/80, a contribuinte pode ser considerada isenta, mas nunca imune.

Desta forma,face ao disposto na Lei nº 7.450/85,artigos 34 e 51,no Decreto-lei nº 2.394/87,art.2º,inciso III,na Lei nº 7.713/88, artigos 43 e 44, inciso II,na Lei nº 7.751/89,art. 1º,na Lei nº 7.782/78, art. 4º e na Lei nº 7.799/89, art.47 bem como na IN SRF nº 20/86, inciso I e IN SRF nº 75/88, inciso I, cabe a tributação sobre os rendimentos e ganhos mencionados, posto que não abrangidos pela isencão de que goza a investidora.

Há notícias no Termo de Verificação Fiscal de que a contribuinte sofreu retenção de imposto esporádica, tendo a autuada requerido restituição no processo nº 10650/000.549/89-62 que foi indeferida através da decisão nº 0051 de 18.04.90 da Delegada da Receita Federal em Uberaba.

Conforme atestam as cópias das declarações de fls. 69/72, no período, a sociedade apresentou Declaração de Isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no formulário aprovado pela IN SRF 071/80.

Para demonstrar que não há preponderância do fim público,no Termo de Verificação constam as seguintes informações:

- que a contribuinte é sociedade civil definida como sem fins lucrativos, registrada no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, que mantém cursos de graduação e responde pela manuten

ção do Colégio Ricardo Misson que ministra cursos gratuitos;

- que os cursos de graduação são sustentados por semestralidades cobradas junto aos acadêmicos, sendo que a contribuinte provê alguns com bolsas de estudo;

- que os cursos de Psicologia e Odontologia têm clínicas de atendimento que auferem receitas, sendo que a de odontologia mantêm convênio com o INAMPS/SUDS;

- que da receita total auferida pela Sociedade nos anos de 1986, 1987, 1988, 1989 e 1990, foram destinados a subvenções, às gratuidades e ao Colégio Ricardo Misson os percentuais de 7,27 %, 10,73%, 7,07%, 4,57% e 31,71% respectivamente e da receita financeira auferida, os percentuais de 7,25%, 10,48%, 4,37%, 2,01% e 16,00%, nos anos citados, conforme quadro de fls. 31 dos autos.

Após solicitar e ser deferido pedido de prorrogação do prazo, a autuada apresentou tempestivamente impugnação de fls. 81/200, onde alega, em síntese:

- preliminarmente, argumenta pela nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo, tendo em vista que foi atribuida à fonte pagadora a condição de substituto legal tributário, porquanto a ela cabe reter e recolher o imposto;

- assim,a fonte pagadora é o sujeito passivo da obrigação tributária como contribuinte substituto no caso das aplicacões financeiras,conforme determinam os artigos 43 da Lei nº 7.713/88, art.9º da Lei nº 7.738/89, art. 1º,§ 3º da Lei nº 7.751/89 e Medida Provisória nº 47/89 e torna-se incabível a aplicação da multa prevista no art.729 inciso I do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80;

- no mérito, o argumento desenvolvido se pauta na demonstração de que a impugnante, como autêntica instituição de educação, goza da imunidade tributária nos termos o inciso VI, alínea "a",

§ 4º da Constituição Federal, pois suas finalidades consistem na prestação de assistência à infância e à juventude e na manutenção de estabelecimentos de ensino, tendo sido conferido por órgão do Ministério da Educação e Cultura, certificado de entidade de Fins Filantrópicos, e lhe foi reconhecida a condição de instituição de utilidade pública por Decreto Federal e Lei Estadual e Municipal (documentos de fls. 104/107).

Como únicos requisitos a serem observados pelas instituições para implementarem o direito à imunidade tributária, cita os estabelecidos pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional. Afirma, também, que a lei ordinária não pode acrescentar outros requisitos, nem alterar estes ou sequer mudar seu enunciado.

Ressalta que a legislação ordinária, ao regulamentar o imposto de renda, não alterou os requisitos previstos no artigo 14 do CTN, como se pode ver das disposições constantes do artigo 126 do RIR/80.

Em suma, uma instituição de educação somente pode vir a ter sua imunidade tributária questionada, quando não atenda às exigências legais retromencionadas e isto, em momento algum foi afirmado no trabalho fiscal.

A impugnante cita Sacha Calmon Navarro para reforçar seus argumentos.

Argumenta que o pagamento pelos serviços que presta não descaracteriza a imunidade, nem dá ensejo à suspensão do benefício constitucional. Além do mais, como contrapor aos diplomas legais que declararam a autuada uma instituição de utilidade pública aos níveis Federal (Lei nº 63.413/68), Estadual (Lei nº 4.350/67 e Municipal (Lei nº 1.284/64).

Incabível a pretensão do autuante em excluir a So

ciedade do favor fiscal por auferição de rendas em aplicações financeiras, posto a que imunidade constitucional veda a tributação de renda, sem distinções. Não há como se retirar as receitas financeiras, oriundas de aplicações, do conceito de renda, quando o próprio artigo 253 do RIR/80 discrimina-as como integrantes do resultado do exercício, classificando-as como "outros resultados operacionais".

E mais, não se pode aceitar a manifestação de censura velada às receitas decorrentes de aplicações financeiras, visto que, nas dificuldades que a conjuntura nacional vem enfrentando, já de há muito, se apresentam elas como o único recurso na defesa do poder aquisitivo da moeda. Desconsiderar tal situação seria o mesmo que desconhecer o fenômeno da inflação, além do que a renda auferida pelas aplicações financeiras é sempre aplicada na manutenção de seus objetivos institucionais e com total observância da "regular escrituração" que se exige de uma instituição de educação imune.

O fato dos sócios alugarem à sociedade um dos prédios ocupados por esta, também não retira da impugnante o direito à imunidade tributária. A situação descrita pela fiscalização somente seria hábil a questionar a imunidade, se ficasse caracterizada uma distribuição disfarçada de lucros pela "paga" a pessoa ligada de aluguéis em montante que excedesse notoriamente o valor de mercado, como previsto no artigo 367, inciso VI, do RIR/80, que não é o caso.

Voltando a tratar de capitulação legal, a interessada contesta seu enquadramento no artigo 130 do RIR/80 (isenção), afirmando que deveria sê-lo no artigo 126 do mesmo diploma legal (imunidade).

Transcreve, a seguir, ementas de julgados do Tribunal Federal de Recursos, onde as instituições de educação estariam

perfeitamente enquadradas no rol das entidades que gozam da imunidade.

Conclui por afirmar que as razões expostas são bastantes para determinar a improcedência da exigência fiscal, posto que teria ficado comprovado o direito à imunidade tributária.

Finalizando, nomeia um perito para o caso de se entender necessária a realização de perícias.

Cumprindo o preceito consubstanciado no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o autor do procedimento fiscal se manifestou às fls. 202/213, opinando pela manutenção integral do lançamento.

Às fls. 214/221 encontra-se decisão de primeira instância que indeferiu a impugnação, pelos seguintes fundamentos:

- que improcede a preliminar de nulidade do lançamento levantada, eis que a falta de retenção do imposto de renda pelas fontes pagadoras se deveu a gestões promovidas pela contribuinte no sentido de evitar que as instituições financeiras cobrassem o imposto na fonte,

- conforme se verifica às fls. 37, 40, 41, 42 e 43, a interessada intercedeu junto às fontes pagadoras no sentido de evitar a retenção na fonte do imposto incidente nas aplicações financeiras, sob a alegação de que era imune do imposto,

- as retenções na fonte que deixaram de ser efetuadas são de responsabilidade única e exclusiva da Sociedade Educacional Uberabense que declarou, sob as penas da Lei, não estar sujeita ao imposto,

- a vedação de decretar imposto sobre o patrimônio e renda das instituições de educação e assistência social foi esta

belecida no artigo 19, inciso III, alínea "C", da Constituição Federal anterior (art. 150, VI, "C", da Constituição Federal de 1988), condicionando a sua utilização à observância de requisitos a serem previstos em lei ordinária. Tais condições foram preceituadas pelo artigo 14, incisos I a III, da Lei nº 5.172/66 - CTN, as quais encontram-se consolidadas no artigo 126 do RIR/80,

- relativamente à isenção do imposto de renda, a Lei nº 4.506/64 a concede, entre outras, às entidades educacionais e assistenciais não alcançadas pela imunidade, conforme estabelecido no artigo 130 do mesmo RIR/80,

- há, então, para quem presta serviços educacionais, dois direcionamentos, dois chamamentos e como a Lei não possui letras inúteis, forçoso se torna descobrir qual o conceito de "instituição de educação",

- para efeitos da imunidade tributária, exaustivos ensinamentos doutrinários dizem que, além do atendimento aos pressupostos elencados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, prevalece a tese de que as verdadeiras instituições de educação são as pessoas jurídicas de direito privado de fins não econômicos e de índole desinteressada que objetivam o fim público exclusivo ou predominante, consistente no efetivo e contínuo atendimento aos carentes de recursos de forma gratuita e indiscriminada,

- por exclusão, resta claro que as sociedades civis, associações ou fundações de fins não lucrativos, que têm por finalidade precípua cuidar dos interesses de seus associados e daqueles que pagam pelo serviço recebido, ainda que sua atuação se dê no campo educativo ou assistencial, não estão alcançadas pela imunidade de que trata o artigo 126 do RIR/80, submetendo-se, por conseguinte, à tributação exclusiva na fonte sobre os rendimentos e ganhos decorrentes da aplicação no mercado de capitais, nos moldes preceituados na Lei nº 7.450/85 e alterações posteriores,

- de acordo com os elementos dos autos, a sociedade vive da exploração econômica do ensino, mediante cobrança de mestralidade e multas sobre estas, além do que, dois cursos por ela ministrados (odontologia e psicologia) geram receitas oriundas da cobrança pelos serviços prestados à coletividade não estudantil, e um terceiro (engenharia agrícola) propicia renda pela comercialização de mercadorias (gado e soja),

- assim, evidencia-se o não enquadramento da autuada como instituição de educação a que se refere o artigo 9º, IV, c, do CTN, pois não está presente "in casu" o espírito público caracterizado pelo atendimento indiscriminado e gratuito aos carentes de recursos necessário para que seja a instituição considerada imune, uma vez que sua atuação objetiva, precipuamente, atender aos interesses daqueles que pagam pelos serviços prestados pela entidade,

- por outro lado, cumpre ressaltar que os ganhos auferidos no mercado financeiro não são eventuais, ao contrário, se traduzem em aplicações constantes, chegando, por vezes, a superar a receita própria da cobrança pelo ensino,

- a alegação de necessidade de investimentos financeiros face à atual conjuntura do país, de certa forma até pode ser aceita. O que não se admite é o fato da interessada esquivar-se de pagar o imposto de renda sobre ganhos reais, ou seja, do que excede à preservação do valor de compra da moeda, ainda mais considerando-se que essa não é finalidade essencial da entidade,

- sobre isto, inclusive, tratou o legislador maior quando, no parágrafo 4º, do artigo 50, da Carta Magna de 1988, definiu que as vedações de se tributar compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades contempladas com a imunidade e transacionar com tamanha intensidade no mercado financeiro seguramente não faz parte do ensino. E se parte não faz, cabe-lhe o tratamento dado aos demais contribuintes, no particular, de forma que se contemple, tam

bém, outro princípio constitucional, qual seja, o da igualdade,

- quanto à perícia pleiteada, esta se faz desnecessária, porquanto a autuação não enfocou os aspectos levantados e os elementos dos autos são suficientes para firmar convicção de tudo quanto forma o litígio.

Ciente da decisão em 17 de outubro de 1991, conforme atesta o A.R. de fls. 251, a interessada ingressou com o apelo voluntário e anexos de fls. 252/ em 12 de novembro seguinte.

Em suas razões de apelo, a recorrente repete os argumentos apresentados com a impugnação e acrescenta:

- que no trabalho do autuante não foi afirmado que a recorrente desatende às condições impostas à imunidade, sendo que o artigo 126 do RIR/80 sequer foi citado na peça de autuação, e que a afirmação do descumprimento dos requisitos do citado artigo só veio a ser formulada na decisão, sem ter sido demonstrado o fato que serviria de suporte para tal afirmação;

- cita Acórdão do Supremo Tribunal Federal (RE nº 58.691) para reforçar a tese que é desnecessária a gratuidade dos serviços prestados para fruição da imunidade;

- que a renda auferida pelas aplicações financeiras é sempre aplicada na manutenção dos objetivos, adquirindo-se bens móveis e construindo-se edifícios no campus universitário, na fazenda exigida pelo Curso de Engenharia Agrícola, nos laboratórios e nas necessidades administrativas, sendo devidamente registrados nos livros fiscais e não foram objeto de contestação pela fiscalização;

- quanto à alegação de que os cursos de odontolo-

# V O T O V E N C E D O R

Conselheiro WALDYR PIRES DE AMORIM, Relator-Designado.

Tomo conhecimento do Recurso.

Rejeito a preliminar, seguindo o entendimento da Ilustre Relatora Conselheira IRACI KAHAN, exposto em seu voto vencido.

No mérito, "permissa maxima venia", divirjo do posicionamento seguido pela brilhante integrante deste Órgão Colegiado de Jurisdição Administrativa.

O Ilustre Professor Ruy Barbosa Nogueira em sua obra "IMUNIDADES - Contra Impostos na Constituição Anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988" (Editora Saraiva, São Paulo, 2ª Edição, 1992), assim se manifesta nas páginas 71 e 72, ao tratar da Imunidade das Instituições de Educação:

> "Como é notório e já salientou, no início deste século, o então maior tributarista dos EE. UU., Seligman — após esclarecer da origem da palavra "Imunitas" —, seria um dos maiores absurdos que as entidades de caridade, científicas ou de Educação, sem fins lucrativos, fossem obrigadas a pagar Impostos ao Tesouro Público, quando todo o seu patrimônio, rendas ou serviços já são destinados a preencher tais funções ou atribuições essenciais do Estado (CFR. EDWIN R. A. SELIGMAN Z'Impêt seur lerevenci, tradução de William Qualid, Paris, 1913, pág. 26 a 31).
>
> Na verdade, tais entidades, atendendo a todos os requisitos da Lei e destinando todo o seu patrimônio, rendas e serviços, gratuitamente à comunidade, já são os máximos contribuintes de impostos "in Natura" e "in labore" na proporção de 100% (cem por cento).
>
> Por isso mesmo são imunizadas dos impostos, pois, assim procedendo, não lhes resta nenhuma capacidade contributiva ou econômica para base de cálculo de qualquer tributo."

Sabe-se e está provado no processo que no presente caso existe a cobrança de semestralidades por parte da instituição recorrente, o que não descaracteriza a imunidade, conforme ficara demonstrado e provado neste voto.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES na sua Obra "Sistema Tributário da Constituição de 1969" (Editora Revista dos Tribunais Ltda., São Paulo, 1973, página 467) assim se manifesta com referência a interpretação da imunidade tributária:

> "A imunidade, não sendo uma renúncia ao direito de tributar, não representa favor fiscal algum. Como limitação constitucional, suas normas devem ser interpretadas ou examinadas como genéricas, adotando-se uma exegese ampliativa. Não sendo uma exceção, a imunidade não deve ser interpretada através do processo restritivo. Ao contrário, sua interpretação deve ser sempre ampliativa, pois o legislador menor não pode restringir o alcance da Constituição."

O Ilustre Professor e "JUSTICE" Aliomar Baleeiro na sua festejada obra "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" (Editora Forense, Rio, 5ª Edição, 1977, página 178). Faz a seguinte observação:

> "A imunidade, para alcançar os efeitos, de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza."

E continua, agora na página 181:

> "Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas todo aquela que aproveita à cultura em geral, como o laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o Ginásio

> de Desportos, as Academias de Letras, Artes e Ciências o que é importante é que seja realmente "instituição" acima e forma do espírito de lucro, e não simples "empresa" econômica, sob o rótulo educacional ou de Assistância Social."

O Ilustre Professor e Magistrado SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, na sua respeitada obra "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário" (Editora Forense, Rio, 1990), assim se manifesta, na página 350, quanto a imunidade constitucional para as instituições de Educação:

> "A regra imunitória é, todavia, not self enfercing or not self executing, como dizem os saxões, ou ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda com aquele seu falar complicado. Vale dizer, o dispositivo não é auto-aplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constitui - ção condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da Lei."

Para esse ilustre mestre os requisitos previstos pelo legislador complementar são aqueles encontrados no C.T.N. , quais sejam:

a) escrituração regular;

b) não distribuição de Lucros;

e) proibição de remetê-los ao exterior, devendo ser aplicados na manutenção dos objetivos institucionais;

d) cumprimento de "obrigações Acessórias"..

Ora, não consta dos autos nenhuma indicação de que a instituição recorrente tenha deixado de cumprir essas condições estabelecidas no Código Tributária Nacional. Logo seguindo-se a orientação interpretativa exposta no início deste voto, tem direito à imunidade tributária..

O entendimento adotado pela Ilustre Conselheira IRACI KAHAN, baseado em julgado da Câmara Superior de Recursos

Fiscais, têm seu alicerce em parecer de Leopoldo Braga publicado na Revista da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara. Esse parecer é objeto de um completo exame por parte do professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO, na obra já citada neste voto, páginas 356 a 360, sendo a conclusão desse mestre a seguinte:

> "A palavra instituição não tem a ver com tipos específicos de entes jurídicos, à luz de considerações estritamente formais. É preciso saber quando a distinção é fundamental e não distinguir quando tal se apresente desnecessário. Instituição é palavra destituída de conceito Jurídico-Fiscal. Inútil procurá-lo aqui ou alhures, no direito de outros povos. E um functor operacional. O que caracteriza é exatamente a função e os fins que exercem e buscam, secundária a forma jurídida de sua organização, que tanto pode ser Fundação, Associação etc. O destaque deve ser para a função fins."

Por outro lado, o professor SACHA CALMON, na obra em referência, agora nas páginas 360 e 361, assim trata os critérios da generalidade da prestação educacional e a sua gratuidade:

> "O critério da "generalidade" da prestação educacional ou assistencial, destarte, não encontra eco na Suprema Corte, como "Nota" do "compósito" instituição. A corte atua pragmaticamente. Vê os fins, as funções do ente, assistência ou educacional, ainda que restrito seu raio de ação e, convenhamos, com grande senso de realidade e justiça.
>
> Tampouco a "gratuidade" da prestação se nos afigura fundamental enquanto "Nota" do compósito instituição, como reconhece o Professor LUIZ RICARDO GOMES ARANHA. O próprio Código Tributário Nacional prevê o lucro, tanto que veda sua distribuição ou remessa para fora do país. O animus Lucrandi é explicitamente admitido na Lei Complementar Tributária Mater. No campo das instituições é absolutamente natural que cobrem pelos serviços que prestam. O que o Código Tributário Nacional veda é tão somente a apropriação particular do lucro. Este há de ser reinvestido no munus Educacional..."

Esse mesmo autor, ao se referir à expressão " sem fins lucrativos" encontrada no artigo 150, inciso VI, letra "c"

da Constituição de 1988, fixa o seguinte posicionamento, à página 364, da obra referenciada:

> "Por "sem fins lucrativos" deve-se entender aquelas que não se apropriam dos resultados operacionais, ou seja, que não distribuem resultados entre sócios ou mantenedores ou associados, reinvestindo tudo o que ganham e, cada vez mais, em atividades capazes de sustentar os planos educacionais e assistenciais próprios dessas entidades."

O emérito ALIOMAR BALEEIRO, na sua obra, já citada neste voto "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" indica o Recurso Extraordinário nº 58.691-SP, de 1966, cujo Relator foi o Ministro EVANDRO LINS, onde se fixou o entendimento de que não perde a imunidade a instituição de ensino que não tem fins lucrativos para seus membros, mas cobra de alguns alunos, embora seja gratuita para outros: Nessa mesma obra, indica BALEEIRO o Recurso Extraordinário nº 70.541-GB, de 1971, cujo relator foi o Ministro Barros Monteiro, quando se manteve a imunidade tributária para a Escola Americana do Rio de Janeiro, que cobrava o ensino e as refeições, garantia viagens ao exterior aos seus professores , mas empregava todas as suas rendas, inclusive as de letras de Câmbio, a seus fins, sem remunerar os diretores, sendo considerada irrelevante a circunstância da escola destinar-se a filhos de estrangeiros no Rio de Janeiro.

Finalmente, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao apreciar a Apelação Cível nº 91.02.16.064-1/RJ, embora tratando de entidades fechadas de previdência privada, cuja imunidade encontra sede no mesmo dispositivo constitucional referente às instituições de Educação, prolatou, em 06 de maio de 1992, Acórdão do qual se transcreve a sua ementa:

> **"TRIBUTÁRIO. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE** - As entidades fechadas de previdência privada, embora cobrando dos seus associados contribuições mensais a título de remuneração pelos serviços prestados, gozam de imunidade tributária. Basta que atendam aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, não se restringindo os benefícios às entidades beneficientes (Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 89.02.11.156-3)."

tem posição firmada no sentido de que não têm os acordos entre a fonte e o contribuinte o condão de afastar a responsabilidade do substituto legal tributário.

No caso em estudo, não decorre a falta de retenção de transação entre as partes, mas da impossibilidade da fonte pagadora verificar se o contribuinte é ou não imune, valendo-se, para dispensa da retenção, de uma declaração de que atende os requisitos legais previstos.

Sendo assim, tendo a recorrente manifestado junto à fonte pagadora sua condição de imune ao imposto sobre suas rendas, fica afastada a responsabilidade da instituição financeira, fonte pagadora dos rendimentos.

Quanto ao mérito , não ofereceu a recorrente contestação aos valores ou capitulação do lançamento, ficando a discussão restrita aos argumentos de que, por ser instituição de educação e por preencher os requisitos legais, goza da imunidade nos termos do inciso VI, alínea "c", § 4º do art. 150 da Constituição Federal.

Alega, ainda, em seu apelo voluntário, que no trabalho do auditor fiscal não foi afirmado que a recorrente desatende às condições de imunidade , que o Art. 126 do RIR/80 não foi citado na peça de autuação e que a afirmação de descumprimento aos requisitos do citado artigo só veio a ser formulada na decisão, sem ter sido demonstrado o fato que serviria de suporte para tal afirmação.

Tal fato, que poderia levar ao cerceamento do direito de defesa, não ocorreu, como se pode constatar do Termo de Verificação Fiscal em que é afirmado que o contribuinte fez-se declarar como instituição imune do imposto de renda, mas que, por

art. 150, VI, "c",:

> "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> .....
> .....
> VI - instituir impostos sobre:
> a) .....
> b) .....
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei."

Não há no texto constitucional definição dessas instituições. Por outro lado, também no art. 14 do CTN, bem como na legislação ordinária incorporada ao Regulamento do Imposto de Renda, de 1980, no art. 126, que estabeleceram os requisitos necessários ao gozo da imunidade não se encontra o conceito de instituição de educação.

Esta definição de instituição de educação com o propósito de determinar se um estabelecimento de ensino está ou não abrangido pelo favor fiscal já foi objeto de brilhante estudo em voto do Presidente do 1º Conselho de Contribuintes, Dr. AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, como relator do Acórdão nº CSRF/01-0073, de 13.06.80, onde se decidiu matéria semelhante à destes autos.

Também no voto dado pelo Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, como relator do Acórdão nº 103-05.087 foi exaustivamente estudada a definição de instituição de educação.

Ambos os votos se valem dos doutrinadores LEOPOLDO BRAGA e HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO, entre outros.

No segundo voto mencionado, assim se manifesta o ilustre relator, em algumas passagens que a seguir transcrevo:

"Constitui clássico da literatura jurídica nacional a excelente monografia de LEOPOLDO BRAGA intitulada de Conceito Jurídico de "Instituições de Educação ou de Assistência Social", cuja 2ª edição (acrescida e atualizada) consultei (impressa por Estabelecimentos Gráficos Borsoi S/A Indústria e Comércio, Rio de Janeiro, 1971). Também notável o estudo de HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO, sob o título, "Associações e Fundações de Utilidade Pública", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1979.

Na primeira das obras citadas, o brilhante autor fez estudo de direito comparado, trazendo à colação depoimentos doutrinários e jurisprudenciais, de autores de nomeada e dos tribunais de diversos países europeus e americanos sobre o assunto.

Em preâmbulo à referida obra, MARTINHO GARCEZ NETO escreveu:

> "... O Dr. LEOPOLDO BRAGA consegue realmente convencer de que 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." (grifos do original)

Também OSCAR TENÓRIO, ao comentar o referido trabalho, em mensagem ao seu autor, consignou:

> "Entendo que o legislador constituinte adotou forma restrita de imunidade, — restrição específica. É 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 designio de colaboração com o Estado, suprindo-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 Poderes públicos,

que é seu "signum", sua marca."

Mais adiante:

"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 igualdade. A imunidade e isenção discriminam; consequentemente tem de ser restritivas e restritivamente interpretadas e aplicadas." (grifos do original).

À página 54, apoiado em citações precedente e,no particular,em FRANCESCO FERRARA, assinala LEOPOLDO BRAGA:

"É sobretudo por essa característica de fim público,da ação desinteressada e altruística, que muito se assemelham e,não raro,se encontram confundidos e identificados os conceitos de "instituição e de "fundação" de um lado, em contraste com o conceito comum de simples"associação" ou "corporação",assim entendida a entidade que colima,exclusiva ou principalmente, o interesse ou vantagem particular (qualquer que seja) dos próprios membros associados, e não o benefício alheio e indiscriminado,a ampla e indistinta satisfação de necessidades e aspirações de interesse geral." (grifos do original).

Logo à pág. 55:

"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, suprindo-lhes 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 - enquanto 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, beneficientes, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros - associados." (grifos do original).

.....

Assim, o sentido técnico - jurídico de "instituições de educação ou de assistência social" adotado pelo legislador constituinte, já repousava na acepção técnica emprestada às "instituições" pela doutrina universal, voltada para o objetivo primordial de servir desinteressadamente à coletividade, "quando vinculada ao particular sentido de instituto, obra ou organização com fins benéficientes."

Como assinala LEOPOLDO BRAGA ao resumir a lição de FERRARA op. cit. pág. 62/63:

"a) - constituição ou fundação (individual ou coletiva) não com fim egoístico, visando ao interesse comum próprio de seus fundadores, membros, associados ou administradores mas com fim altruístico, seja o benefício da generalidade dos indivíduos, seja o de um grupo de beneficiários indeterminados (fim público; ou, ainda, com um fim que, embora benéfico a certos indivíduos compulsoriamente associados e contribuintes, transcende da vantagem pessoal deles e interessa a toda da coletividade (também, ai, fim público;

b) - Impossibilidade de mutação do fim institucional, de modificação do sistema de administração e de extinção da entidade, a não ser pela vontade do Estado, quando caiba a intervenção deste, mediante ato de reforma ou de supressão". (destaques da transcrição).

ALIOMAR BALEEIRO, constituinte de 1946, acentuou:

"A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas" (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, 1951, pág. 116).

Por isso insurge-se LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 64):

"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" (grifos do original).

O festejado autor, depois de analisar lições de renomados mestres internacionais, e de referir a legislação de vários países, arremata (págs. 76/77):

"A palavra "instituição" tem, pois, como se vê na teoria geral das pessoas jurídicas e, sobretudo, na área do direito administrativo, uma acepção específica própria e diferenciada da acepção ampla e genérica, a que inicialmente aludimos, isto é, um especial sentido técnico-jurídico reservado à qualificação de uma certa e determinada categoria de pessoas que,por sua ingênita e indeclinável vocação a fim público, se acham situadas além e acima das entidades não lucrativas de fins mistos, (privadas e públicos)e, com razão maior,daquelas nascidas exclusiva ou principalmente das influições do interesse particular de indivíduos ou grupos de indivíduos, e apenas ou preferencialmente destinadas à satisfação de necessidades ou ao gozo de benefícios de seus próprios fundadores,membros ou associados" (grifos do original).

.....

"Além do fim público, também a gratuidade ou ausência de intuito lucrativo constitui-se em requisito indispensável à caracterização da "instituição de educação" amparada pela imunidade.

Leciona ALIOMAR BALEEIRO (In o Direito Tribu

tário da Constituição - Publicação nº 8 do Instituto de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1959, pág. 187):

> "A primeira distinção a fazer é entre instituição e empresa.
>
> A Constituição protege a primeira e repele a segunda. Instituição de educação ou de assistência social é aquela "no profit", desinteressada, de filantropia, que não representa meio de ganho para ninguém, mas nunca empresa particular lucrativa, como é um hospital ou uma escola, desde que representem uma fonte de receita ou lucro para o proprietário, a empresa, os fundadores ou organizadores. Não se vai ao absurdo de pretender que não seria instituição protegida por esse dispositivo a que pagasse salários aos que nela trabalham. O fato de uma instituição manter um hospital de caridade, uma "creche" ou um abrigo para velhos ou ainda uma escola, não quer dizer que deixe de pagar aos que dedicam suas atividades a esse fim, desde que represente uma remuneração "pro-labore", principalmente quando não atingir a importância que, em iguais condições, é paga pelas empresas."

Finalmente, o terceiro requisito a estar presente numa instituição de educação, que vem a ser a generalidade na prestação de serviços, está bem ilustrada na seguinte passagem do Parecer de ARTHUR CUMPLIDO DE SANT'ANA, então Procurador-Geral da Prefeitura do antigo Distrito Federal.

> "a verdadeira instituição de assistência social, dentro dos seus princípios e possibilidades, deve atender a todos os que a procuram, desde que provadamente merecedores de seu amparo, prestando, desse modo, real colaboração à obra assistencial sustentada pelo Poder Público" (Apud LEOPOLDO BRAGA, op.cit, pag. 145)."

E conclui o voto, o eminente relator:

"Em face do exposto, conclui-se que o simples atendimento dos requisitos do art. 14 do C.T.N. não caracteriza a instituição de educação a que se referiu o Legislador Constituinte no art.

19, III, "c", da Carta Magna. Tais requisitos são meras obrigações impostas àquelas entidades, cujo descumprimento acarreta a perda da imunidade tributária, mesmo às verdadeiras instituições de educação que se enquadrem na acepção técnico-jurídica aqui defendida."

Também não é outra a conclusão do voto do Acórdão referido da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde o relator diz "verbis":

"Em face do exposto, concluimos que:

"1º) O simples atendimento aos requisitos do art. 14 do CTN 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 cujo estatuto reza 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 espécies 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 de Administração Pública ";" (grifo nosso)

À luz da conceituação de instituição de educação resta-nos examinar se a recorrente ajusta-se a este conceito.

A recorrente cobra pelos cursos de 3º grau, através de semestralidades e multas.

Embora mantenha o colégio Ricardo Misson de primeiro grau que proporciona ensino gratuito, segundo apurado no

Termo de Verificação Fiscal, os custos desta manutenção são irrisórios em relação à receita que aufere dos estabelecimentos do 3º grau. Conforme demonstra o auditor na Informação Fiscal, às fls. 208, corresponderam a 3% em 1987, 1% em 1988, 1% em 1989 e 17% em 1990.

As gratuidades concedidas, somadas à manutenção do Colégio Ricardo Misson, às subvenções e material odontológico que fornece, situam-se nos percentuais de 7,27%, 10,73%, 7,07 %, 4,5% e 31,71% nos anos de 1986 a 1990, em relação à receita total da recorrente.

Assim, as atividades da recorrente não são compatíveis com as instituições de educação mencionadas na Constituição pois não atende gratuitamente, indiscriminadamente, aos que a procuram, mas sua grande fonte de receita advém justamente dos pagamentos dos alunos, além de cobrar por serviços e auferir lucro na venda de mercadorias.

O fato de ter obtido reconhecimento como de utilidade pública, não faz com que seja imune, pois para efeitos tributários, conforme já explicitado, não se trata de verdadeira instituição de educação na acepção do dispositivo constitucional.

Assim, os argumentos oferecidos pela recorrente de que não ficou caracterizada a distribuição de lucros não são pertinentes à matéria em exame, posto que a autuação fundou-se no fato de que não é uma instituição imune e não na hipótese de desrespeito às normas do art. 126 do RIR/80.

Daí a desnecessidade da perícia solicitada.

Não sendo imune, cai no vazio a discussão sobre se a aplicação financeira é ou não atividade essencial, posto que esta só viria à lume também na hipótese de ter a autuação admitido que se trata de entidade imune, caso em que somente estas