



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 19515.002021/2003-49  
Recurso nº. : 140281  
Matéria : IRPJ e OUTRO – EXS: DE 1999 a 2002  
Recorrente : LICEU DE ARTES E OFÍCIOS DE SÃO PAULO  
Recorrida : 1ª. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP-I  
Sessão de : 27 de janeiro de 2005  
Acórdão nº. : 101-94.827

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS – A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional ao conferirem imunidade aos bens, serviços e rendas, das instituições de educação e assistência social supõem, necessariamente, que elas as afixam das vendas de bens e serviços. Entretanto, para dar guarida à imunidade tributária, *mister* se faz que a entidade destine o patrimônio adquirido, a renda e os proventos auferidos na vendas de bens e prestação de serviços aos seus fins institucionais, sem qualquer distribuição dos superávits apurados aos seus associados ou administradores.

IRPJ e CSLL – RESTABELECIMENTO DA IMUNIDADE – Restabelecida a imunidade do Recorrente, impõe-se o cancelamento dos Autos de Infração procedido com base no ato que a suspendeu.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos o presente recurso interposto por LICEU DE ARTES E OFÍCIOS DE SÃO PAULO.

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2005

Processo nº : 194515.002021/2003-49  
Acórdão nº : 101-94.827

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº. : 194515.002021/2003-49  
Acórdão nº. : 101-94.827

Recurso nº. : 140281  
Recorrente : LICEU DE ARTES E OFÍCIOS DE SÃO PAULO

## RELATÓRIO

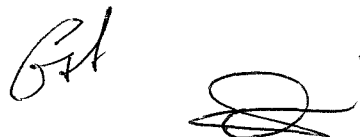
LICEU DE ARTES E OFÍCIOS DE SÃO PAULO, já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de decisão da 1ª. Turma da DRJ em São Paulo/SP-I, que por unanimidade de votos, julgou procedente o Ato Declaratório Executivo n. 12, de 15 de janeiro de 2003, através do qual restou suspensa a imunidade da entidade, e os lançamentos realizados a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativo aos anos-calendário de 1998 a 2001.

Os lançamentos foram efetuados com base no arbitramento do lucro, após suspensão da imunidade, tendo em vista que o Recorrente notificado, não apresentou o Livro de Apuração do Lucro Real e a sua escrituração com base no Lucro Real (fls. 224/251).

A suspensão da imunidade do Recorrente decorreu do fato de obter recursos através de atividades fabris e mercantis, auferidos na fabricação e comercialização de medidores de água e gás (fls. 032/037 – Proc. Adm. 19515.001588/2002-17).

Notificada da Suspensão de Isenção em 15.10.2002, tempestivamente insurgiu-se ao referido ato (fls. 038/56), alegando, inicialmente, que não é beneficiária de isenção, mas sim de imunidade tributária, instituto que reduz as dimensões do campo tributário das pessoas políticas. Estando todos os casos de imunidade definidos na Constituição; nela é que deveriam ser buscadas as diretrizes para o gozo da imunidade, a qual deve ser regulado através de lei complementar.

Alega que tais condições estariam previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que dá plena eficácia e total aplicabilidade ao artigo 150, VI, “c”,



da Constituição Federal, de sorte que a instituição educacional que atendesse aos requisitos deste artigo teria o inafastável direito de não ser alcançada por meio de tributos que revestissem a característica de imposto.

Aduz que, “Portanto, apenas o comprovado descumprimento dos requisitos previstos no art. 14, do Código Tributário Nacional, pode levar á eventual suspensão do benefício constitucional em tela.”

Neste sentido, afirma que a Auditora Fiscal que expediu a Notificação não imputou à entidade nenhuma dessas condutas, reconhecendo, “*implicitamente*”, que o LICEU:

- a) jamais distribuiu parcelas de seu patrimônio e de suas rendas, a título de lucro ou participação de seu resultado;
- b) nunca deixou de aplicar integralmente no País os seus recursos, na manutenção de seus objetivos institucionais; e,
- c) sempre manteve escrituração formal de suas receitas e despesas.

Alega que, o fato de fabricar e comercializar produtos não seria impeditivo do gozo da imunidade, tendo em vista que, além de não ter auferido lucro pelo desempenho das atividades industriais, não perpetrou nenhum desvio de finalidade no direcionamento das receitas obtidas, o que, no seu entendimento, já seria bastante para a manutenção da imunidade tributária.

Neste sentido, transcreve doutrina de Geraldo Ataliba, que considera pressuposto da própria imunidade à obtenção de receitas, sem as quais ela não teria sobre o que recair.

Entende que as operações por ela praticadas, longe de serem, por algum modo, impeditivas do acesso ao benefício fiscal, na verdade, representam condição “*sine qua non*” para a sua própria fruição, concluindo que a Notificação Fiscal pretende negar ao LICEU reconhecimento ao direito de ser imune, desconsiderando que as operações por ele praticadas têm apenas o objetivo de propiciar a manutenção de suas atividades educacionais.



Instada a se manifestar sobre as alegações trazidas aos autos pelo Recorrente, a autora do feito, após comparar o total das receitas da entidade com as receitas da escola propriamente dita, asseverou que *“É de cristalina evidência que a escola funciona simplesmente como pretexto para não haver o pagamento de impostos. Ela deveria ser completamente desligada da atividade comercial/industrial para poder gozar da imunidade pleiteada e amplamente defendida pelos advogados do Liceu. Não há explicação plausível para a outorga de imunidade a empresas que praticam atos de natureza econômico-financeiros (sic), para em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, concorrer deslealmente com organizações que não gozam de tal benefício”*.

A vista da manifestação da autoridade lançadora, a Defic/SPO, através da decisão de fls. 73 a 77, propôs expedição de Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade e de Isenção, de 1997 a 2002, com a conseqüente lavratura de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sob o argumento de que a imunidade protege apenas a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades, não sendo possível admitir, de pronto, que entidades imunes ou isentas exerçam atividades econômicas em condições que prejudiquem o mercado e a concorrência.

Ciente do Ato Declaratório Executivo n. 12, de 15 de janeiro de 2003, interpôs impugnação às fls. 83/101, antecedendo com um breve relato sobre a sua história e atividades, com destaque para os ilustres homens que integraram e integram o seu Conselho Superior e corpos docentes e discentes.

Reafirma, em síntese, que cumpre com os requisitos previstos no CTN para a fruição dos benefícios tributários em exame, e reputa juridicamente insustentável a motivação constante da decisão que culminou com a expedição do Ato Declaratório atacado.

Após discorrer acerca dos fundamentos constitucionais da imunidade das instituições de educação e o caso concreto, e a circunstância de o

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located at the bottom right of the page.

Recorrente fabricar e comercializar produtos não ser impeditiva ao gozo da imunidade, conclui pleiteando a revogação do Ato Declaratório atacado, por ter este suspenso sua imunidade sem levar em conta a relevante circunstância de que as operações por ele praticadas têm apenas o objetivo de propiciar meios para a manutenção de suas atividades educacionais.

Às fls. 154 do Proc. Adm. 19515.001588/2002-17 (Suspensão da Imunidade), com despacho de apensação ao Proc. Adm. 19515.002021/2003-49 (Autos de Infração IRPJ e CSLL).

Posteriormente, após ter sido intimado dos autos de infração, tempestivamente impugnou o feito (fls. 258/282 e 319/343), pleiteando, preliminarmente, a suspensão do andamento do presente feito até o julgamento definitivo do processo da Suspensão de Imunidade (Proc. Adm. 19515.001588/2002-17), ou, alternativamente, a reunião dos feitos.

Adentrando no mérito da demanda, o Recorrente repete as alegações já expendidas por ocasião da suspensão da imunidade, para em seguida abordar os aspectos específicos dos autos de infração lavrados.

Neste sentido, alega que os fatos apurados pela fiscalização não dão respaldo às exigências constantes dos autos de infração, argumentando que a cômoda opção do arbitramento foi utilizada pelo fato de do Recorrente não ter exibido livro que não estava obrigado a manter ou a escriturar, na medida em que, como instituição de educação sem fins lucrativos, cabia-lhe – como ainda lhe cabe -, apenas, manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Que a apuração levada a efeito pela fiscalização estaria distorcida em razão de ter passado ao largo dos ajustes, deduções e demais procedimentos e conceitos necessários ao correto dimensionamento da correspondente base de cálculo, anexando aos autos demonstrativos contábeis, devidamente formalizados e certificados por auditoria externa, os quais revelariam, de maneira clara e conclusiva,

a inexistência, nos exercícios fiscalizados, de matéria tributável, mesmo se fossem utilizados os métodos e critérios utilizados para apuração da renda pelo sistema de “lucro real”.

Aduz, ainda, que a aferição realizada pela fiscalização teria violado o princípio da proporcionalidade, que vem sendo plenamente acolhido pela doutrina e pela jurisprudência.

A vista das impugnações apresentadas, a 1ª. Turma da DRJ em São Paulo-SPI, por unanimidade de votos, julgou procedente o Ato Declaratório Executivo n. 12, de 15 de janeiro de 2003, que suspendeu a imunidade do Recorrente, como também, os lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL, estando a decisão assim ementada:

“SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. O julgador administrativo vincula-se à lei e atos infralegais, incluindo-se o entendimento exarado pela administração em atos tributários.

ENTIDADE IMUNE. INDUSTRIALIZAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS.

A prática, por entidade beneficiária da imunidade de tributos federais de que trata a alínea “c” do Inciso VI do Art. 150, da Constituição Federal, de atividades industriais e comerciais, em área não diretamente ligada à essência da entidade e em escala hábil a comprometer o princípio da livre concorrência, implica o desvirtuamento de suas finalidades, dando ensejo à suspensão da imunidade.

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DE PROCESSO. APRECIÇÃO ADMINISTRATIVA. Inexiste previsão legal para suspender o trâmite de processo administrativo fiscal por decisão de autoridade administrativa.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E AUTOS DE INFRAÇÃO – Lavrados Autos de Infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra as exigências de crédito tributário são reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO PELO LUCRO REAL E LALUR.

Suspensa a imunidade tributária, a entidade deve proceder à escrituração pelo Lucro Real, cabendo à autoridade lançadora arbitrar os lucros da entidade na hipótese de esta não providenciar e apresentar a sua escrita.

Lançamento Procedente.



Como razões de decidir, entendeu, em síntese, aquela Colenda Turma Julgadora, que o Recorrente ao exercer as atividades industriais e comerciais, violou frontalmente o princípio da livre concorrência, insculpido no artigo 170, IV, da Carta Magna, trazendo a colação, doutrina de Ives Gandra Martins que trata da matéria versada nos presentes autos.

Em relação aos autos de infração, entenderam como correto o procedimento adotado pela fiscalização ao arbitrar o lucro do Recorrente, sob o argumento de que, uma vez suspensa à imunidade e devidamente intimada e reintimada, deveria o contribuinte ter providenciado a confecção do LALUR e procedido à apuração dos tributos antes abrangidos pela imunidade, pois a sua obrigação, que anteriormente era de manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, passou a ser a mesma das demais pessoas jurídicas.

Não logrando fazê-lo, entenderam que só restou à fiscalização a realização do arbitramento dos lucros, forma de tributação que só poderia ser afastada mediante a comprovação, pela suplicante, de que o procedimento que levou a essa providência encontra-se viciado, o que não ocorre nos autos, sendo irrelevante a existência ou não de "lucro real", de vez que o arbitramento do lucro não se processa sob condição, consoante entendimento pacífico dos Conselhos de Contribuintes, expostos em ementas que cita.

Intimado da decisão ora recorrida, tempestivamente recorre a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 406/428), aduzindo como razões do recurso, as mesmas apresentadas por ocasião das impugnações, quais sejam:

a) os fundamentos constitucionais da imunidade das instituições de educação;

- após tecer comentários acerca das normas constitucionais e infraconstitucionais que tratam da imunidade tributária, alega que nada impede que a instituição educacional obtenha receitas positivas, exatamente para reinvesti-las na consecução de seus elevados objetivos. Afinal, auferindo receitas e, em razão disso,

fazendo crescer seu patrimônio, a entidade disporá de maiores e melhores meios materiais para atingir os fins que nortearam sua criação.

- que tendo art. 14 do Código Tributário Nacional dado plena eficácia e total aplicabilidade ao art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, e tendo a instituição educacional atendido os requisitos deste art. 14, têm ela o inafastável direito de não ser alcançada pelas incidências fiscais a que alude o preceito por primeiro citado, devendo, portanto, os atos fiscalizatórios apenas e tão-somente, aferir a existência dos requisitos aqui analisados.

b) o caso concreto;

- alega o Recorrente que em nenhum momento a fiscalização lhe imputou desrespeito às condições estabelecidas no art. 14 do CTN, quando é certo que apenas o comprovado descumprimento dos requisitos previstos neste preceito, poderia levar – mas não é o caso – à eventual suspensão do benefício constitucional em tela.

- entende que a imunidade de uma instituição de educação só pode ser validamente afastada, quando a fiscalização consegue comprovar a ocorrência de, pelo menos, uma das seguintes hipóteses: a) a instituição de educação distribuiu parcelas de seu patrimônio e de suas rendas a título de lucro ou participação de seu resultado; b) a instituição de educação não aplicou integralmente no País os seus recursos, na manutenção de seus objetivos institucionais; ou, c) a instituição de educação não manteve escrituração formal de suas receitas e despesas.

Em relação ao arbitramento de seu lucro promovido pela fiscalização, alega que os valores consignados nos autos de infração em exame apresentam-se anômala, irreal e inconsistente, em razão de haver passado ao largo dos ajustes, deduções e demais procedimentos e conceitos necessários ao correto dimensionamento da correspondente base de cálculo.

Neste sentido, o Recorrente carrou aos autos, demonstrativos contábeis, devidamente formalizados e certificados por auditoria externa (Trevisan Auditores Independentes), que revelam, segundo seu entendimento, de maneira clara e conclusiva, a inexistência, nos exercícios fiscalizados, de matéria tributável,

Processo nº. : 194515.002021/2003-49

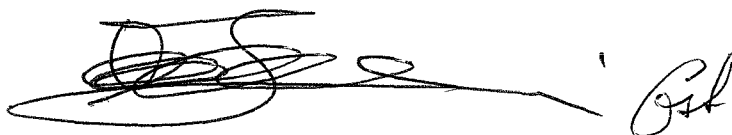
Acórdão nº. : 101-94.827

mesmo se fossem utilizados os métodos e critérios utilizados para apuração da renda pelo sistema de “lucro real”.

Assim, alega, o arbitramento perpetrado expressa, portanto, ato de total truculência e de irremediável injuricidade, alcançando, não supostas “rendas” – até porque “rendas” não existem – mas sim o próprio patrimônio do Recorrente, todo ele comprometido com a realização das suas finalidades institucionais.

Alega também violação ao princípio da proporcionalidade, por entender que, embora não se questionando, em tese, o direito da fiscalização de aferir o cumprimento da legislação a que estava submetido o Recorrente, tal aferição não pode transformar-se em fundamento para as severas exigências e sanções albergadas nos autos de infração.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.

## VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se verifica dos autos, a questão posta a exame para decisão desta E. Câmara, diz respeito à Suspensão da Imunidade do Recorrente e a exigência de crédito tributário apurada via lançamento de ofício pelo método do arbitramento do lucro.

Portanto, a vista da óbvia relação de prejudicialidade existente entre o Ato Declaratório Executivo n. 12, de 15 de janeiro de 2003, que tratou da suspensão da imunidade do Recorrente e os autos de infração contra ele lavrado, analisarei, primeiramente, a matéria relativa à suspensão da imunidade, e se ultrapassada, a exigência do IRPJ e CSLL apurado com base no arbitramento do lucro, referente aos anos-calendário de 1998 a 2001.

Visando incentivar os particulares a auxiliar o Estado na missão de oferecer educação a todos, o constituinte de 1988 conferiu às instituições de educação, sem fins lucrativos, um tratamento tributário diferenciado das demais atividades econômicas, estipulando expressamente no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, que as unidades federativas não podem tributar por meio de impostos, o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, *verbis*:

*"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I (...);*

*VI – instituir impostos sobre:*

*a) (...);*

*b) (...);*



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

d) (...).

§ 4º. As vedações expressas do inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.**” (gn)

A “lei” a que alude o dispositivo constitucional acima transcrito é o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que ao tratar das imunidades das instituições de educação e da assistência social nos seus artigos 9º. e 14, assim dispõe:

“Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV – cobrar imposto sobre:

a) (...);

b) (...);

c) patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

d) (...).

§ 1º. O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º. é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

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

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

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

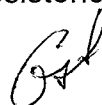
§ 2º. Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º. são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Por sua vez, a imunidade tributária do Recorrente foi suspensa, por infração ao disposto no parágrafo 4º., inciso VI, da Constituição Federal; parágrafo 2º., do artigo 14, da Lei 5.172/66 (CTN); artigo 12, da Lei 9.532/97; artigo 148, do Decreto 1.041, de 11/01/94 (RIR/94) e no artigo 171, do Decreto 3.000, de 26.03.99 (RIR/99), ou seja, não foi apontado no Ato Declaratório Executivo n. 12, de 15/03/2003, qualquer infração aos requisitos para o gozo do benefício previstos nos incisos I, II e III do artigo 14 ou no § 1º. do art. 9º. do CTN, mas tão somente a exclusão da vedação de tributação prevista no § 4º., inciso VI, art. 150, da Lei Maior, c/c o § 2º., art. 14, do CTN, por entender a autoridade administrativa que o Recorrente obteve a maior parte de seus recursos através de atividades fabris e mercantis.

Portanto, é com base nesse argumento que a questão posta à análise desta E. Câmara deve ser dirimida, ou seja, que situações, fatos ou circunstâncias são excluídos da imunidade, por força do disposto na norma imunizatória da Constituição Federal e do CTN.

Neste sentido, inicialmente há de se perquirir qual o sentido das expressões “*o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionada*”, previsto no § 4º., art. 150, CF –“, e o “*os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades*, previsto no § 2º., art. 14, CTN”, ou seja, se a intenção do constituinte e legislador foi no sentido de contemplar a origem dos recursos – de onde as rendas provem -, ou de sua aplicação – para onde às rendas vão -, para a fruição da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social.

Ante a difícil inteligência dos dispositivos acima mencionados, tenho para mim que para a fruição da imunidade, a exigência diz respeito para onde às rendas auferidas vão, ou seja, que o resultado da atividade econômica seja reaplicado exclusivamente nos seus fins institucionais, independentemente tenham sido elas auferidas com as finalidades essenciais ou não, até porque, se as finalidades essenciais das entidades de educação e assistência social é preencher



uma lacuna dos deveres deixado pelo Estado, por obvio trata-se de aplicação e não de origem.

De fato, o que pretende os dispositivos acima elencados é justamente relacionar a fruição da imunidade com a destinação dada pela entidade ao seu patrimônio, suas rendas e receitas advindas das vendas ou prestação de serviços, e sendo assim, desde que o total das receitas advindas das atividades onerosas por elas exercidas venham a reverter para a consecução das suas atividades essenciais (finalidades institucionais), estarão elas abarcadas pela imunidade.

Neste sentido é a melhor doutrina, conforme se verifica dos ensinamentos de Luciano Amaro, que ao discorrer sobre o tema, assim se pronunciou:

*“Seria um dislate supor que ´rendas relacionadas com as finalidades essenciais´pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Freqüentemente, o atendimento do objeto social é motivo para despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade”. (RT, 1998, p. 151. – Algumas questões sobre a Imunidade Tributária).*

Também este é o entendimento de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto, que ao procederem uma análise sobre o tema, assim se pronunciaram:

*“... Essas entidades não buscam as atividades lucrativas, mas sim as receitas e, a partir delas, as rendas que as atividades lucrativas podem ensejar, tendo em vista o benefício de suas finalidades. Na verdade, a Constituição parte do pressuposto de que tenham rendas.*

*... o que desnatura a imunidade é a não aplicação dos recursos e rendas nas suas finalidades. Se provêm de alugueres, de aplicações, de prestação de serviços, são circunstâncias absolutamente irrelevantes. Importam os fins e não os meios”. (Dialética. Imunidades tributárias, p. 47 e 50).*

Na mesma linha de interpretação, é o entendimento dado pelo Supremo Tribunal Federal, ao analisar o AgRg 155.822/SP interposto pela União,

tendo como Relator o Ministro Ilmar Galvão (DJ 02.06.1995, p. 16.238), que assim assentou:

*“A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, está abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta da República (Precedente da Corte: RE 116.188-4 - Agravo regimental improvido).*

(Relator o Ministro Ilmar Galvão (DJ 02.06.1995, p. 16.238).

Da mesma forma se pronunciou este Tribunal, ao analisar matéria similar posta nos presentes autos (Emb. Div. No RE 210.251-2, D.J. 28.11.2003), que por maioria de votos conheceu e desproveu os embargos interpostos pelo Estado de São Paulo, em face do recurso extraordinário interposto pelo Instituto Beneficente Lar de Maria, conhecido e provido pela Segunda Turma do STF, para exonerá-la do pagamento do ICMS referente ao comércio de pães por ela produzidos, tendo em vista a sua característica de entidade beneficente, ficou assentado a tese de que apenas se afasta a imunidade das receitas auferidas, quando as entidades visam o lucro e o seu patrimônio, renda e os serviços não estão relacionados com as finalidades essenciais por elas visadas.

Neste sentido, vale transcrever trechos dos votos vencedores ali proferidos:

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - ... Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que, pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura suficiente para afastar a aplicação da imunidade na espécie. A propósito, continua atual, a meu ver, a lição de Baleeiro: “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, defalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza.”

**O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM - ...** . Aqui, tem-se uma atividade comercial que lhe dá uma receita constante, e esta se destina exclusivamente e totalmente à sua atividade. A constituição determinou que tudo que incidir sobre isso – porque ela se destina para aquilo – retira-se a tributação porque se vai investir isto onde? Vai-se investir numa atividade claramente obrigação do Estado.

**O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - ...** . Creio que o argumento de que o reconhecimento da imunidade resulta em favorecer, no mercado, a entidade imune, *data vênia*, não me impressiona: toda imunidade, entre elas aquelas incidentes sobre impostos diretos, reais, como o IPTU, acabam beneficiando a atividade econômica de que se valha a entidade imune e tem sido reconhecida, desde que a renda se aplique exclusivamente em seus fins.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - ...** . No tocante às instituições de educação e de assistência social, além da exigência de não buscarem o lucro, tem-se a condição imposto pelo § 4º. do mesmo artigo 150. O § 4º. apenas afasta a imunidade quando essas entidades objetivam, como já disse, o lucro e quando o patrimônio, a renda e os serviços não estão relacionados com as finalidades essenciais por elas visadas.

Continuando, assevera:

... . Não posso assentar que, havendo a comercialização de certo produto, sendo o objetivo maior a manutenção da própria entidade, ocorra o afastamento da imunidade. Também não vejo como se chegar à conclusão de que, em explorando atividade econômica, ele deixe de contar com a imunidade prevista no art. 150.

Registre-se que por ocasião da decisão acima citada, o Ministro Nelson Jobim, ao proferir seu voto discorrendo sobre o problema da concorrência das atividades exercidas pelas entidades em detrimento da iniciativa privada, cita, inclusive, o Recorrente em seu voto nos seguintes termos:

“... . Elas não estão no mercado para auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem as suas atividades, pois se uma entidade se estabelece para assistência social, como é o caso, por exemplo, do famoso Liceu, de São Paulo, e outras entidades, de onde essa entidade vai tirar dinheiro para investir na assistência social. Terá de recorrer a esmolas. Terá de recorrer à verba pública, a dotações orçamentárias; terá de recorrer às contribuições.”.



Portanto, a vista das considerações acima, da doutrina e jurisprudência, a conclusão a que se extrai é que, todas aquelas atividades que venham a reverter à consecução das atividades essenciais da entidade estarão abarcadas pela imunidade, evidentemente, se observados os requisitos dispostos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, caso do Recorrente.

Não há, portanto, o que se falar ainda na possibilidade de que atividades desenvolvidas pelo ente imune, tais como prestação de serviços ou a comercialização de produtos de sua fabricação, constituam agressão ao princípio constitucional da livre concorrência tutelado pelo art. 170, inciso IV, e que vise à dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros tutelado no art. 173 § 4º., todas da Constituição Federal de 1988, tendo em vista que inviável cogitar que uma instituição de educação que preencha os requisitos constitucionais e legais para a fruição da exoneração tributária possa desenvolver atividade de vulto econômico o suficiente para caracterizar vulneração aos princípios anteriormente citados, porquanto não visam lucro mas superávits.

Neste sentido, vale transcrever lição do saudoso mestre Geraldo

Ataliba:

*“O particular é livre para engajar-se em atividades exclusivamente lucrativas. E aí surge notável semelhança entre o Estado e as entidades dedicadas à educação e assistência social sem fins lucrativos. Também elas não perseguem o lucro; não existem para ter lucro. Esforçam-se por obter superávits, mas não lucro. Não desempenham nenhuma atividade com finalidade lucrativa, em benefício dos seus investidores ou acionista. São chamadas à vida, existem para cumprir finalidades, finalidades que são protegidas pela Constituição, incentivadas e amparadas pelo Texto Magno: atuar ao lado do Estado nos campos da educação e assistência social”. (ob. cit. Aires F. Barreto/Paulo Ayres Barreto – Dialética. p. 49).*

O fato é que, ao invés de censurar a obtenção de rendas pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, deve-se estimulá-las na obtenção de rendas, pois só assim poderão elas suportar financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.


Processo nº. : 194515.002021/2003-49  
Acórdão nº. : 101-94.827


A rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

Portanto, ante os argumentos e conclusões acima, sou pelo restabelecimento da imunidade do Recorrente, com o conseqüente cancelamento do crédito tributário apurado via lançamentos de ofício; e sendo assim, coloco a apreciação dos meus pares tal entendimento, para colhimento dos votos pelo I. Presidente desta Colenda Câmara.

E por ter sido, por unanimidade, acolhido os argumentos acima suscitado para restabelecer a imunidade do Recorrente, me abstenho de se pronunciar acerca dos lançamentos do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 2005

  
VALMIR SANDRI

