

REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



SENADO FEDERAL • SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS

ABRIL A JUNHO 1987

ANO 24 • NÚMERO 94

Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF

PARTE 2

RUY CARLOS DE BARROS MONTEIRO

Advogado no Distrito Federal. Membro
do Instituto dos Advogados Brasileiros.

IV — A Imunidade Tributária dos Partidos Políticos e das Instituições de Educação

SUMÁRIO

24. O mandamento constitucional em vigor. 25. A imunidade dos partidos políticos. 26. Os limites de compreensão do termo "instituições". 27. A ratio da imunitização. 28. A imunidade das instituições de educação, em face do entendimento pretoriano. 29. O equacionamento da verdadeira instituição educacional.

A Parte 1 do presente trabalho, que abrange a imunidade tributária recíproca e a dos templos de qualquer culto, encontra-se publicada no n. 93 desta Revista (jan./mar. de 1987), pp. 139 e ss.

24. A alínea c do inciso III do art. 19 da Constituição da República dita o tratamento em que é conferida a imunidade tributária aos partidos políticos e às instituições de educação ou de assistência social (155).

Expressando os mesmos valores do art. 31, inciso V, alínea b, da Carta de 1946 (156) — em termos mais cautelosos, porém —, vale adiantar a evolução das diferenças entre o texto vigente e os anteriores.

Para tomar a dimensão atual, a diversidade começou a ser introduzida pelo art. 2º, IV, c, da Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (157): com o devido destaque, refletiu, primeiro, o cuidado necessário em também distinguir as *rendas* auferidas como objeto da imunidade; de outro tanto, privou a norma precedente da *auto-executoriedade* de que era dotada (ela mesma previa a exigência da aplicação integral, no País, de suas rendas, em consonância, sempre, com os respectivos fins), preferindo remeter ao legislador *complementar* a determinação das cláusulas imprescindíveis à concessão da imunidade.

Editado, em 1966, o Código Tributário Nacional, veio, no seu art. 14, a expandir os requisitos que antes se continham em sede constitucional. O mandamento em vigor, da Emenda nº 1, de 1969, ao

(155) Art. 19 — É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
III — Instituir imposto sobre:
.....

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

(156) Art. 31 — A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

.....
V — lançar impostos sobre:
.....

b) (...) bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

(157) Art. 2.º — É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
IV — cobrar impostos sobre:
.....

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

exato sentido do preceito da Carta de 1967 (art. 20, III, c), sedimentou a sua versão, favorecendo e reforçando o caráter preparatório da norma, com a manutenção da fixação *secundária* das formalidades de instrução da imunidade em causa — ao nível, portanto, infraconstitucional —, *sem vinculá-la, contudo, à via normativa indicada na alínea “c” do inciso IV do art. 2º da EC nº 18/65.*

Assim concebido e sendo seguro que se utilizou, na redação das alíneas *a* e *c* do inciso III do art. 19 da Constituição da República, dos mesmos vocábulos *condutores* da imunidade, à luz, portanto, de aceção uniforme, cabe prevenir, na única generalização possível, que não há fator idôneo que autorize a ruptura dos juízos anteriormente formulados. Têm toda a valia, pois, as considerações expendidas na Parte 1 deste trabalho ⁽¹⁵⁸⁾ — aduzidas, parcialmente, diante do “patrimônio” das instituições de assistência social —, com o acréscimo, apenas em relação aos “serviços”, da restrição imposta pelo § 2º do art. 14 do CTN, que cingiu o alcance da expressão àqueles que diretamente respondam aos objetivos institucionais, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

25. Pessoas jurídicas de direito público interno, a teor do art. 2º da Lei nº 5.682/71, na redação da de nº 6.767/79 ⁽¹⁵⁹⁾ (e reproduzido na Resolução nº 10.785/80, art. 2º, do TSE), não se pode, pelo menos em tese, argumentar contra a inteligência do texto constitucional que prevê a imunidade tributária dos partidos políticos, sobretudo pela sua nítida vocação para a vida democrática.

(158) Capítulo II, atinente à imunidade tributária recíproca, itens 9 a 12, pp. 151 a 160 do n. 93 desta Revista.

(159) Seguindo a orientação do direito anterior, o Código Eleitoral de 1950, art. 132 (Lei nº 1.164, de 26 de julho). Em comentário a esse dispositivo, o Prof. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO enquadrou o partido como *instituição*: “Sua posição, embora próxima à das autarquias, não pode ser com a destas confundida. A autarquia depende do governo. Surja ela de uma descentralização, venha ela do setor privado por uma encampação ou por uma desapropriação, seja maior ou menor a autonomia de sua direção, não há autarquia *independente* do governo. Ao contrário, na democracia ocidental, e muito mais na democracia marxista, é o partido que subordina a si o governante. Não é ele, por assim dizer, um instrumento do governo, mas é o governo que é seu instrumento. Ou, ao menos, o governo só é governo porque foi partido” (*Os Partidos Políticos nas Constituições Democráticas*, Ed. Rev. Bras. de Estudos Políticos — 26, 1966, pp. 71/2). A evolução do processo de *institucionalização* dos partidos políticos, no direito constitucional comparado e brasileiro, também referiu o Prof. JOSAPHAT MARINHO: o objetivo fundamental da recepção à ordem jurídica positiva é, em suma, “imprimir-lhes a configuração periódica de *instituição*, caracterizada pela especialidade e limitação de seus fins. Assim, aos partidos inorgânicos e marginais do Estado liberal sucedem, progressivamente, partidos instituídos segundo a lei. As organizações voluntárias

(Continua)

Resultando de consenso que nela atua marcante valência ao exercício condigno da política, os termos em que vazado não comportam dúvida ou hesitação, tendo o seu significado substancial bem definido a explicar por que não constitui objeto atraente de disputa doutrinária, nem colocado nunca, antes, perante o Supremo Tribunal Federal.

A inserção dos partidos políticos entre as entidades imunes foi exigida — e modelada como natural *acabamento* — pela própria inspiração democrática da Constituição de 1946, cujo espaço reservado à incorporação de sua existência nacional (arts. 119, I, e 134) exprimiu o rumo do “direito público brasileiro na linha de recepção direta dos partidos no sistema constitucional” (160). Desse reconhecimento, da transferência e manutenção de valores aos *princípios* instituídos pelo vigente art. 152, *caput* e incisos (agora na redação da Emenda Constitucional nº 25/85), avulta a razão de primeira evidência do cerne da vedação.

(Continuação da nota 159)

e efêmeras, produtos de circunstâncias, lutas e interesses momentâneos e muitas vezes exclusivamente regionais ou locais, cedem lugar às entidades criadas com obediência a condições estipuladas pelo poder normativo do Estado. Os partidos de ocasião substituem-se por partidos de estrutura e de programas” (Institucionalização e Estatuto dos Partidos Políticos, *Revista de Informação Legislativa*, a. 3, n. 9, jan./mar. 1966, p. 4). Merece relevo, ainda, a posição sustentada pelo Prof. OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, que definiu os partidos políticos “como entidades paraestatais, paralelas às atividades do Estado, coadjuvando-o na consecução dos seus fins, e que se lhes confere poderes específicos de império, se sujeitam à fiscalização estatal, quanto ao desempenho dos seus cometimentos, de interesse público, nos termos legais” (*Princípios Gerais de Direito Administrativo*, 2º vol., Forense, 1969, p. 274). Da mesma forma, a conclusão do Prof. A. B. COTRIM NETO, que os transpõe para o plano da própria estrutura orgânica do Estado (*Natureza Jurídica dos Partidos Políticos Brasileiros, Arquivos do Ministério da Justiça*, n.º 138, pp. 42/3). Por último, é oportuno assinalar que, mesmo com a doutrina de PONTES DE MIRANDA obrigando à adoção de enfoque correto — “Há personalidades jurídicas que de modo nenhum se ligam ao Estado, posto que pertençam ao direito público ... Nem toda pessoa jurídica de direito público é pessoa de direito constitucional, ou pessoa de direito administrativo” (*Tratado de Direito Privado*, tomo I, 4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1974, pp. 314/5, § 80) —, a nova redação do § 1.º do art. 1.º da Lei n.º 1.533/51, dada pelo art. 12 da Lei n.º 6.978/82, considerou *autoridades*, para o efeito de mandado de segurança, “os representantes ou órgãos dos partidos políticos”. Havia, até então, precedentes unânimes do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Superior Eleitoral que ilustravam o entendimento no sentido da inviolabilidade do *mandamus*, para atacar ato de dirigente ou decisão de órgão de partido político: MS 2.763-MA, Relator o Min. MARIO GUIMARAES, Pleno, julgado a 27.5.55, in *Boletim Eleitoral* de agosto de 1956, p. 9; Acórdão n.º 6.295, MS n.º 484 — classe II — Recurso — Bahia, Relator o Min. NERI DA SILVEIRA, a 3.5.77, in *Boletim Eleitoral*, n.º 316, p. 806; e Acórdão n.º 6.778, MS n.º 538 — classe 2ª — Recurso — Mato Grosso, Relator o Min. J. M. DE SOUZA ANDRADE, a 7.5.81, in *Boletim Eleitoral*, n.ºs 360/2, p. 17.

(160) “*Institucionalização e Estatuto ...*”, p. 7.

Compreende-se, assim, que somente há vez para discutir o seu fundamento determinante sob o prisma da grandeza da *instrumentalidade* da ação partidária: a regra constitucional da imunidade libera o *remate* da perfeição *vanguardeira* dos partidos, para a realização do regime democrático, também como expressão singular da *autenticidade* do sistema representativo. Realidades, portanto, indissolivelmente entrelaçadas, é a *simetria* entre ambas que projeta e impõe o tratamento diferenciado, para assegurar, *em plenitude*, a *força aglutinadora* das instituições partidárias, na *formação e exteriorização* da vontade política.

Por isso, é elementar que a imunidade opere os seus efeitos sempre e necessariamente, consoante as vicissitudes da legislação básica que procede à disciplina de fundação dos partidos políticos⁽¹⁶¹⁾. Recém-instaurada uma fase de multiplicidade partidária, a solução do art. 6º da Emenda Constitucional nº 25, de 15-5-85 — que permitiu, *satisfeitos os princípios estabelecidos no citado art. 152, caput e incisos, da Constituição, a reorganização de partidos que tiveram, até a data de sua promulgação, os registros indeferidos, cancelados ou cassados* —, suscita, desde logo, breve estudo de relevante aspecto, nomeadamente para sublinhar a formalidade que, concorrendo para a existência legal dos partidos, os coloca sob a proteção da imunidade.

Esta questão pode ter o seu início no que foi estatuído para as eleições municipais de 15-11-85 (EC nº 25/85, arts. 2º e 7º), viabilizada a participação de *partidos em formação habilitados* (Lei nº 7.332, de 19-7-85, art. 13 e §§ 1º e 2º; Resoluções n.ºs 12.172 e 12.175, do TSE, de 2 e 9 do mesmo mês, respectivamente). Porque ainda em período de transição (e, pois, com o objetivo de suprir normalidade a ser atingida), idêntica orientação predominou para o pleito realizado em 15-11-86: além dos partidos políticos com registro definitivo, a recente disputa eleitoral foi franqueada, também, aos em formação, habilitados segundo o art. 2º da Lei nº 7.454/85, e aos detentores de registro *provisório*, num total de 30 agremiações⁽¹⁶²⁾ (Lei nº 7.493, de 17-6-85, art. 5º).

É a constatação desse quadro que sugere convocar a atenção para o preceituado no art. 152, IV, da Constituição, que empresta

(161) O Senador ACCIOLY FILHO, no artigo Alguns Aspectos do Partido Político (*Revista de Informação Legislativa*, a. 11 n. 44 out./dez. 1974, pp. 8/9), oferece sucintamente, as exigências postas para a criação de partidos, desde o Código Eleitoral de 1950 até o advento da Lei nº 5.682/71.

(162) A lista de todos os partidos que registraram candidatos, com seu nome, seguido da sigla e do número que lhe foi atribuído por sorteio, consta do art. 11, § 1.º, da Resolução n.º 13.252, do TSE, de 28-10-86.

ao registro dos estatutos, no Tribunal Superior Eleitoral, eficácia constitutiva da personalidade jurídica dos partidos políticos (o art. 39 da Resolução nº 10.785/80 especifica, igualmente que “A existência legal dos partidos políticos começa com o seu registro no Tribunal Superior Eleitoral”).

Excluídos da nova geração partidária os em formação habilitados, a distinção entre registro *provisório* e *definitivo* parece, realmente, um ponto importante, pelo menos para ser comentado, pois, à primeira vista, poder-se-ia correr o risco de confundirem-se as duas fases do processo de organização do partido, as quais, porque *sucessivas e conexas*, devem ser destacadas — sem prejuízo da unicidade do registro aludido no preceito constitucional —, mormente a fim de efetivar-se a aplicação da regra da imunidade.

O registro *provisório* há que ser havido como parte integrante do *definitivo*: deferido aquele, vale dizer, terá o partido o prazo de um ano ⁽¹⁶³⁾ para organizar-se; requerendo o segundo, o Tribunal Superior Eleitoral, ao apreciar o pedido, não exerce função meramente declarativa ou certificativa da existência, como entidade jurídica, do partido político, mas pronuncia *juízo de legalidade* ⁽¹⁶⁴⁾.

No direito eleitoral, portanto, a configuração da pessoa jurídica se completa com o deferimento do registro *definitivo*. Em consequência, se os partidos políticos só adquirem personalidade jurídica depois de definitivamente registrados, não há como pleitear a imunidade para aqueles investidos do registro provisório, pois o ato de criação, nas palavras do Prof. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, *instaura uma situação permanente que é fonte de direitos e de obrigações, de relações jurídicas diversas...* ⁽¹⁶⁵⁾.

Assim, em face da significação jurídica do termo *registro*, mencionado no referido dispositivo constitucional, é válido concluir que, daqueles que participaram das eleições passadas, tão-somente seis partidos estão amparados pela vedação, o da Frente Liberal — PFL, o Democrático Social — PDS, o Democrático Trabalhista

(163) É ele contado da assentada de julgamento e não da publicação da respectiva decisão, conforme o decidido na Resolução nº 22.245, Consulta nº 6.225 — Classe X — Distrito Federal, Relator o Min. DÉCIO MIRANDA, unânime, a 15-12-81, in *Boletim Eleitoral*, nº 367, p. 82.

(164) Resolução nº 11.100, Processo de Registro de Partido nº 379, Classe 7ª — Distrito Federal, Relator o Min. PEDRO GORDILHO (indeferimento do pedido de registro definitivo do PTB), a 8-10-81, in *Boletim Eleitoral*, nº 388, p. 124.

(165) Os Partidos Políticos ..., p. 71.

— PDT, o do Movimento Democrático Brasileiro — PMDB, o dos Trabalhadores — PT, e o Trabalhista Brasileiro — PTB.

Cabe acrescentar, de outra parte, que, independentemente da imunidade, o art. 109 da Lei Orgânica dos Partidos Políticos, na redação dada pela Lei nº 6.767/79, dispõe que os “partidos gozarão de *isenção* de impostos de qualquer natureza” (Resolução nº 10.785/80, art. 173).

Respondendo a consulta formulada pelo *Diretório Nacional* do PTB, o Tribunal Superior Eleitoral deu ao preceito esta exegese:

“Partido político. Imunidade tributária. A isenção prevista no art. 109 da LOPP, que, aliás, não é senão a imunidade constitucional do art. 19, inciso III, alínea c, se restringe a impostos de qualquer natureza, não abrangendo quaisquer taxas federais, estaduais ou municipais (cf. Súmula nº 324, do STF)”⁽¹⁶⁶⁾.

O zelo do confronto denuncia a deficiência da legislação ordinária, editada *ex abundantia*: imunes os partidos políticos — que é o mais —, a concorrência da isenção, mera dispensa legal do tributo devido — e que, portanto, é o menos —, deve ser considerada uma superfetação, justamente porque exaurido pela imunidade o seu conteúdo. Logo, se imunizados aos impostos já são os isentos, restaria, no máximo (e apenas para aqueles que sustentam a abrangência limitada da vedação), a alternativa de que os partidos políticos, com o acréscimo representado pela isenção, estão a salvo de todos os impostos, mas os da competência da União Federal (não se cuida de isenção concedida por via complementar, a que alude o art. 19, § 2º, da Constituição, nem poderia tratar-se, mesmo em tese).

Está visto, no início deste capítulo, o princípio dominante de que a aplicação do benefício se subordina a requisitos da lei, que a própria Constituição manda observar. Outro ponto fundamental para também ser analisado, tem todo o cabimento discutir a imunidade dos partidos políticos em face da cláusula indicada na parte final da alínea c do inciso III do art. 19.

É relevante observar, por ora, que, eminentemente constitucional a configuração da vedação, o desprendimento da sede clássica da matéria não diz respeito aos seus *lindes*, “mas àquelas

(166) Resolução nº 11.697, Consulta nº 6.851 — Classe 10ª — Distrito Federal, Relator o Min. JOSÉ GUILHERME VILLELA, de 28-6-83, in *Boletim Eleitoral*, nº 387, p. 74.

normas reguladoras da Constituição e funcionamento da entidade imune⁽¹⁶⁷⁾.

Desta forma, não se pode deixar sem realce o aspecto positivo do comando do preceito constitucional, cujo objetivo maior visou, de modo expressivo e intencional, a cobrir falsos favorecimentos pela imunidade. Por conseguinte, direcionado para evitar fraude tal como salientou o Min. SOARES MUÑOZ⁽¹⁶⁸⁾, importa questionar da vinculação dos partidos políticos aos requisitos assentados pelo CTN.

Da mácula que ensejou a cautela constitucional parece evidente que os partidos políticos estão livres, pela simples razão de que se submetem, desde a fundação até a extinção, a rigorosas restrições, previstas em legislação *específica*, tornando o seu caráter insuscetível da taxação. Confirmam-se, portanto, *mais* estes dispositivos do texto consolidado da Lei nº 5.682/71: o art. 89, § 1º (manutenção de serviços de contabilidade, de modo que permita o conhecimento da origem de suas receitas e despesas); o art. 90 (envio obrigatório à Justiça Eleitoral de balanço anual); o art. 93 (fiscalização da Justiça Eleitoral sobre o movimento financeiro); o art. 94 (exame da escrituração financeira à vista de denúncia); e, notadamente, o art. 120, que veda a existência de qualquer entidade com fins político ou eleitoral, sem que haja satisfeito os requisitos legais para funcionar como partido.

Fiel ao motivo do legislador constituinte, não o desafia a interpretação que os arreda do alcance dos efeitos secundários do art. 14 do CTN. Ao contrário, sem regatear o conceito de pessoas jurídicas de direito público interno, logra toda a coerência de sentido com a função *primordial* dos partidos políticos a concepção que desconsidera o controle de funcionamento *impróprio*.

(167) Da ementa do RE 97.770-RJ, Relator o Min. SOARES MUÑOZ, Primeira Turma, decidido, por unanimidade, a 17-3-81, in *RTJ* 102/304 (afastou-se, *in casu*, a restrição do art. 17 do Decreto-Lei nº 37/66, que só autoriza a isenção do imposto de importação desde que considerada a mercadoria, pelo Conselho de Política Aduaneira, sem similar nacional). A propósito, merece citada, ainda, passagem do voto do Min. MOREIRA ALVES, no RE nº 89.173-SP, in *Ementário* nº 1.120-4, fls. 1.263: "... Nem se pretenda que a cláusula final — "observados os requisitos da lei" — da letra c do inciso III do art. 19 da Constituição permita à legislação complementar ou ordinária estabelecer, direta ou indiretamente, quais os impostos abarcados pela imunidade, e quais os que estão fora de seu âmbito. Essa cláusula diz respeito, não a isso, mas, apenas, aos requisitos que as instituições de educação ou de assistência social devem preencher para que mereçam o benefício constitucional. Por isso mesmo, o art. 14 do CTN, ao se referir a tais requisitos, se limita a determiná-los em relação ao que deve observar a instituição para gozar da vantagem constitucional."

(168) No citado RE 93.770-RJ, in *RTJ* 102/307.

A cautela constitucional, em consequência, somente encontra justificativa em relação às instituições de educação ou de assistência social, precisamente em virtude da inexistência de qualquer barreira à sua proliferação, demandando até mesmo a perseverante fiscalização por parte da autoridade competente, nos termos do § 1º do art. 14 do CTN. Aliás, não é por outra razão que adverte o Prof. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO que "as instituições educativas e assistenciais são meras pessoas de direito privado, criadas pela iniciativa particular e ao sabor desta. Seria plausível, por isso, que servissem de capa, cobrindo interesses egoísticos que, assim, se beneficiariam da imunidade no tocante a impostos" (169).

Para ultimar o estudo da imunidade tributária dos partidos políticos, mister se faz converter a sua destinação em campo para, como padrão de referência, levantar algumas das situações jurídicas por ela abrangidas. PONTES DE MIRANDA, que chegou a descobrir a validade concreta do preceito, dedicou-lhe indicações elucidativas, sobre as quais não pesa dúvida que demande consideração suplementar: "A casa de propriedade de partido político e por ele ocupada não paga qualquer imposto federal, ou estadual, ou distrital, ou municipal. A casa alugada ao sublocatário, partido político, paga os impostos de propriedade, e não os de sublocação, licença etc. Os serviços abrangem: reclames, propaganda, correspondência, transportes, radiocomunicações etc. Se o posto radiodifusor é utilizado comercialmente, cessa a imunidade" (170).

26. A ordem constitucional tem-se servido, desde 1946, do termo "instituições" para determinar o primeiro conteúdo do perfil das pessoas jurídicas destinatárias da imunidade. Essa constância deixa à mostra indiferença à controvérsia doutrinária — viva, ao que parece — sobre os limites de compreensão do conceito da categoria referida.

Ainda em face da redação originária, foi LEOPOLDO BRAGA, em obra pioneira e erudita, quem mais se esmerou no trato do tema. Sua tese, deflagrada da acepção *técnico-jurídica* do vocábulo "instituições" — argumento principal que alçou sobretudo do campo específico do *direito administrativo* —, confere a aptidão de tornar ente imune apenas à "verdadeira e propriamente dita *instituição*", aquela "constituída com *fim público* educacional ou assistencial *exclusivo* (e, senão, ao menos principal), de vocação *altruística* e eminentemente *desinteressada*, visando, em suma, ao bem público, à utilidade coletiva, à satisfação de necessidade ou necessidades de

(169) *Comentários à Constituição Brasileira*. 3ª edição, São Paulo, editora Saraiva, 1983, p. 154.

(170) *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969*, II, 2ª edição, revista, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1970, p. 426.

interesse geral da comunhão dos indivíduos ou, ao menos, de determinadas classes sociais" (171). Para melhor apreender-lhe a exata extensão do paradigma imune preconizado, "inconfundível com a empresa, de fins lucrativos, com a sociedade fechada e com a simples corporação ou associação de indivíduos para a consecução de fins de interesse particular próprio, comum ou recíproco", bem é de ver que não basta a observância do requisito *implícito* da finalidade pública; haveria mesmo que também cogitar, sempre antes do cumprimento das exigências discriminadas pelo Código Tributário, não só da *gratuidade* dos serviços prestados, mas, igualmente, da *generalidade*, na sua distribuição.

Razões outras foram alinhadas em entendimento oposto. Referem-se, da mesma forma, ao sentido da expressão instituições, negando-lhe, contudo, a positivação de qualquer atributo técnico-jurídico, para, em consequência, afastar a imperiosidade da satisfação preliminar dos mencionados requisitos *implícitos*.

Arrimada nessa doutrina, a conclusão de ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, segundo a qual "a palavra instituição foi usada em seu sentido corrente de entidade que atua secundando a atividade do Estado, na busca, sem finalidade lucrativa, do atendimento do interesse público primário" (172).

A segunda solução alvitrada é não somente a correta, como, de certo modo, também neutraliza qualquer carga de iniquidade que resultaria, fatalmente, da tendência à rigidez da primeira.

Abstraídas as injunções de juízos subjetivos, um passo a mais confirma a adequação da premissa *comum*: a significação do dizer constitucional é a plasmada pelo sentido *natural* e *ordinário* das palavras utilizadas, salvo quando expresso em linguagem técnica, hipótese em que ao intérprete não é dado encetar distinta exegese, senão cumpri-la (173).

(171) *Conceito Jurídico de "Instituições de Educação e de Assistência Social"*, 2ª edição, Rio, 1971, p. 44; in *Repertório Enciclopédico do Direito*, vol. XXVII, p. 247.

(172) Cf. Imunidade Tributária das Instituições de Educação, in *Revista de Direito Tributário*, ano II, jan./mar. 1978, n.º 3, p. 169.

(173) Consoante à óbvia lição da doutrina clássica: COOLEY. *Princípios Gerais de Direito Constitucional*. Tradução de Alcides Cruz. 2ª edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1982, p. 407; BLACK. *Handbook of American Constitutional Law*. 4ª edição, West Publishing Company, 1927, p. 85, § 62; CARLOS MAXIMILIANO. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª edição, Rio, Forense, 1984, pp. 305/6 e 309. Anote-se, de passagem, que essa orientação foi aflorada na Rep. 1.344-RJ/ES, Relator o Min. DJACI FALCÃO — pendente de julgamento, com parecer pela inconstitucionalidade — em relação à norma constitucional que reservou aos Estados-Membros e ao Distrito Federal a instituição do IPVA, exteriorizada a competência tributária mediante o emprego de termos próprios, "veículos automotores" (inciso III do art. 23, acrescentado pelo art. 2.º da EC n.º 27/85).

Havendo que deliberar nesse horizonte, é forçoso reconhecer, em primeiro lugar, que a idéia de “instituições” pode deitar raízes nas mais diversas correntes de opinião, organizáveis até ao sabor de disciplinas que não se associam, necessariamente, à ciência do direito.

Observação do Min. OSCAR CORRÊA, ao registrar o grau de dificuldade da “própria conceituação”, faz aparecer a uma luz propícia a *variação* a que está sujeita, também ressaltando, como agravamento do estágio da elaboração doutrinária brasileira (“que não fixou, em termos definitivos, os limites de compreensão do texto constitucional”), “os *interesses* que se mesclam ao cuidar de fixá-la” (174).

Palavra que, sem a menor dúvida, irradia títulos diversos de compreensão, teria o constituinte, para complementar-lhe o *ato da escrita*, transformando-a em texto com realidade *autônoma*, que fazê-la nascer vinculada a determinado *pressuposto normativo originário*.

Inexistindo essa relação mútua de complementaridade, não poderia jamais ter assimilado noção técnica, ainda por cima para *isolar* a predominância do sentido *jurídico*, reconhecendo estar ali conceito que não se encontra nem no campo da teoria geral das pessoas jurídicas, nem no do direito administrativo.

Carente de dilucidação — de um lado e de outro —, a utilização, no plano superior, do vocábulo “instituições” somente pode corresponder a uma linha de inteligência que se aproxima da percepção *usual*.

Situada, portanto, em perspectiva de *normalidade*, enuncia cunho genérico, abrangente de pessoas jurídicas de direito privado, organizadas para *fins não econômicos*, aquelas que *coexistem*, lado a lado, com a atividade estatal.

Dando-lhe expressão técnico-jurídica, a teoria despontada por LEOPOLDO BRAGA (175) hostiliza a própria manutenção do vocábulo,

(174) Do voto proferido no RE 100.816-RJ, in RTJ 108/917.

(175) “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* (privados e públicos) e, com razão maior, daquelas nascidas exclusiva e principalmente das influências 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” (in *Do Conceito Jurídico de Instituições ...*, pp. 76/7).

no sucedimento da previsão constitucional, reconhecimento, solene e inequívoco, da acepção *comum* por parte do constituinte, que paira sobre vozes que, sem o expressivo apoio da doutrina e da jurisprudência, insistem em nutrir o dissenso.

Como todos os seus argumentos se sucedem — e se coordenam — segundo a primazia, de raciocínio que visa à *consubstanciação* do vazio conceitual, falta ao objetivo principal da tese o mínimo de consistência, o indispensável respaldo para o privilegiamento de conotação *privativa*, levando à ruptura do vínculo que buscou prender a imunidade à observância dos chamados requisitos implícitos.

Em conseqüência, para o fito de fixar a tipologia constitucional imune, influência decisiva não advém da acepção atribuída à palavra “instituições”.

27. Por exprimir *ação benemérita*, identificando as *entidades* (e a este termo se referem os arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN) que *adere*m à atividade do Estado, o que se tem como certo é a *ratio* da imunização: são *absorvidas* pela vedação precisamente como *caudal do interesse público*, impresso no *traço-de-união* — “educação ou de assistência social”.

Norma que consolida a *aproximação* e a *colaboração* da iniciativa privada junto ao Estado, não há fugir da consabida lição da doutrina: tanto quanto na vigência da Constituição de 1946 (176), continua, na redação da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, a ser encarada como *fator de atração*, visando *concorrência* efetiva à melhor consecução dos deveres educacionais e assistenciais. Desde aquela Carta, o Supremo Tribunal Federal sufragou, também,

(176) Cabe acolher, em seus exatos termos, a clara relação teleológica ou finalística da imunidade das instituições de educação e de assistência social, descrita por AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, em parecer datado de 9-9-61: “o propósito de resguardar e estimular a cooperação da iniciativa privada no desenvolvimento e ampliação dos programas educacionais e assistenciais a cargo do Estado” (in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 66, p. 369); este, por sua vez, o magistério de LEOPOLDO BRAGA: “O objetivo da Lei Maior, a razão de ser da providência, o escopo, o móvel político social que inspirou e determinou a concessão da prerrogativa constitucional, isto é, do privilégio da *imunidade* tributária às *instituições* de educação e de assistência social, de modo a assegurar-lhes uma garantia especial e fundamental, vale dizer *orgânica* — desde que constitucionalizada, da *intributabilidade*, ou seja de *isenção em todas as órbitas fiscais, além e acima da autoridade da lei ordinária*, esse objetivo assenta, precisamente, no pressuposto de, conquanto de caráter privado, exercerem tais pessoas — por seu *fim público institucional*, a par da natureza, importância, permanência e amplitude de seus serviços, de suas atividades altruísticas e filantrópicas nos setores da educação e da assistência social — uma ação por bem dizer *paralela* à do Estado, uma obra qualitativamente equiparável à que ao próprio Poder Público impende exercer no provimento das necessidades coletivas” (in *Do Conceito Jurídico de “Instituições ...”*, pp. 89/90).

essa orientação, assim reconhecendo, expressa e *indistintamente*: "Com a imunidade, quis o Estado atrair a iniciativa particular para o terreno da educação, suprindo-lhe as deficiências e secundando-lhe a ação nesse setor de magna importância social"; "O Constituinte quis se referir a entidades que cooperam com o Poder Público, em determinadas atividades" (177).

28. A controvérsia sobre os temas envolvidos no exame da imunidade tributária das instituições de educação aconselha a precisar, desde logo, os que, com as peculiaridade dos casos concretos, foram tratados pelo Supremo Tribunal Federal, ao tempo do regime da Constituição de 1946.

Recorde-se de que, em sua versão original, concorriam os seguintes requisitos para a legitimação à imunidade: a) um de natureza *estática* (intrínseco ou substancial), que se mantém, obviamente, no dispositivo constitucional em vigor — *tratar-se de instituição de educação*; e b) dois *dinâmicos* (ou *extrínsecos*), que apenas foram arredados, formalmente, do texto constitucional pela Emenda nº 18, de 1965: I — emprego integral das rendas segundo os respectivos fins; II — utilização, ainda total, de tais rendas no País. De outra parte, e desde então, a *declaração* da imunidade está submetida à disciplina da Lei nº 3.193, de 4-7-57, que dispõe sobre o procedimento *administrativo* ou *judicial* tendente ao seu reconhecimento (178).

No retorno à mais autorizada fonte interpretativa da vedação, três são os julgados que servem ao intento de descerrar o entendimento que então veio a ser acolhido em relação à condição que, na evolução dos textos constitucionais posteriores, se tornou *permanente*. No AG 38.802-SP, a 1ª Turma do Pretório Excelso, sob

(177) Dos RREE 58.691-SP, Relator o Min. EVANDRO LINS E SILVA, in RTJ 38/184; e 52.461-GB, Relator o Min. DJACI FALCAO, in RTJ 46/605.

(178) Convém registrar que as decisões proferidas nas ações declaratórias nela fundadas têm eficácia de *coisa julgada secundum eventum litis*, a teor do preceituado no seu art. 6.º, primeira parte. Tais efeitos, contudo, não se projetam para além da superveniência do Código Tributário Nacional. Esse aspecto foi colocado em realce pelo Min. RAFAEL MAYER, ao julgar o RE 97.603-RJ, 1ª Turma, a 12-11-82, in RTJ 104/436: "A coisa julgada, tomada sob a égide da Carta de 1946, não prevalece diante de novo contexto constitucional e legal em que se disciplina a imunidade fiscal das instituições da educação e assistência social, de modo a impedir a constituição da obrigação tributária, quando não satisfeitos os requisitos." A respeito do procedimento especial, em plena vigência, ver artigo de DONALDO ARMELIN. Ação Declaratória de Imunidade Tributária. *Revista de Processo*. Ano VII, abr./jun. 1982, nº 26, p. 22. Esta a sua conclusão: "Relegada ao olvido na tela processual, será hoje superada em celeridade pelo procedimento sumaríssimo. Por isso mesmo, como já foi dito retro, dificilmente terá condições de adquirir maior operatividade na *praxis* forense. De qualquer forma, porém, subsiste como alternativa válida para os titulares do direito àquela imunidade."

a visão de fatos certos, repeliu a argumentação da Prefeitura Municipal Paulistana, desenvolvida à procura de identificar, como os visados pela Constituição, apenas "os estabelecimentos que ministram o ensino de acordo com o sistema vigente em nosso País, seguindo os nossos moldes educacionais e que preparam alunos para cursar as nossas escolas superiores". Para considerar irrelevantes as características do ensino ministrado sob o patrocínio da Fundação Anglo-Brasileira de Educação e Cultura, este o ponto fundamental do voto do Min. EVANDRO LINS E SILVA, Relator: "Singularidades do ensino, quais sejam a intensidade do estudo da língua e da literatura inglesas e o aproveitamento do curso ginásial, acrescido de mais uma série, para habilitar o estudante para o acesso à universidade inglesa, ou do corpo discente em que os alunos brasileiros são minoria, ou ainda da administração da Fundação, composta exclusivamente de súditos ingleses, tudo isso se, *de lege ferenda*, poderia talvez fazer defensável o raciocínio da agravante, *de lege lata*, não subtrai à agravada nenhum dos pressupostos necessários e suficientes ao gozo da imunidade constitucional. Trata-se de instituição educacional que aplica a totalidade de suas rendas no Brasil para a consecução de seus fins" (179); no RE 56.589-GB, a 2ª Turma proclamou que a isenção — de todos os impostos e taxas federais — concedida, nos termos da Lei nº 3.479, de 4-12-58, ao Museu de Arte Moderna do Rio de Janeiro, sociedade civil sem objetivo lucrativo, abrangia o imposto de consumo. Em seu voto, afirmou o Relator, Min. ADALÍCIO NOGUEIRA: "O dispositivo legal em apreço arrimou-se, por sua vez, no art. 31, nº V, letra b, da Carta Federal de 1946. Contesta a recorrente a possibilidade da admissão de tal isenção, visto tratar-se, na hipótese, de tributo indireto, incidente, de fato, sobre o consumidor. A lei de isenção, porém, não fez qualquer distinção a respeito e interpretando-a, é que o v. acórdão recorrido deu provimento ao agravo interposto, para conceder a segurança impetrada pelo recorrido" (180); no RE 71.009-PR, recorrente a Sociedade Propagadora Esdeva, instituição de fins educacionais e assistenciais, que fundara estabelecimento comercial para a venda de livros e objetos religiosos, prevaleceu, por maioria de votos, a orientação de que a exploração paralela dos negócios de livraria desnatura o conceito de "instituições de educação". O Min. ANTONIO NEDER, Relator sorteado, vencido, admitiu que "a recorrente provou, por documentos e testemunhas, que satisfaz as condições legais para a declaração de imunidade tributária que ela postula (Lei nº 1.572, artigos 9º e 14), com exceção, bem se vê, dos impostos que repercutam sobre terceiro qual o diz BALEEIRO nesta lição (*Dir. Trib. Bras.* 3ª ed., p. 92): "Se a ins-

(179) Por unanimidade de votos, julgado a 7-11-66, in *Ementário* n.º 638-1, fls. 358.

(180) Por unanimidade de votos, julgado a 13-11-70, in *RTJ* 56/242.

tuição (o autor se refere à instituição educacional ou de assistência) explora indústria ou comércio como meio de renda para a realização de seus fins, está sujeita aos impostos de que seja contribuinte *de iure*, mas que, nas circunstâncias concretas, repercutem sobre terceiros, os seus compradores ou usuários". Endossando, porém, o veredito pelo desprovemento do recurso, arrematou o Min. BILAC PINTO: "A norma constitucional, entretanto, não pode ter interpretação extensiva para cobrir, com a imunidade, a atividade comercial da entidade educacional. Tenho como incensurável a decisão recorrida, em cuja ementa ficou expresso: "A imunidade tributária, instituída no art. 31, V, letra b da Constituição de 1946, em favor das instituições de educação não abrange a exploração paralela do comércio de livros" (181).

De outra parte, deve ser lembrado, igualmente, que a 1ª Turma, ao julgar o RE-58.691-SP, dispensou o pressuposto da *gratuidade total* — que figurava, na doutrina contemporânea de LEOPOLDO BRAGA, como elemento integrante da condição *substancial* —, vedado tendo em vista a impossibilidade de estender-se os requisitos *extrinsecos* além dos alcances máximos permitidos pela letra e espírito da Constituição de 1946. Recorrente a Sociedade Pinheirense de Instrução, esclareceu o voto do Min. EVANDRO LINS E SILVA, Relator: "É certo que a recorrida apresentou outros argumentos, no curso do processo, para salientar que a recorrente não tem finalidade exclusivamente educacional e sim lucrativa. Entre esses argumentos, que não foram adotados na decisão recorrida, se encontra o de que os Estatutos da Sociedade de Educação, embora digam que ela se destina à fundação, aquisição e manutenção de casas de ensino, também prevê remunerações, indenizações dos sócios, bem como distribuição dos bens, em caso de dissolução da sociedade. A remuneração dos sócios, prevista nos Estatutos, art. 5º, letra b, diz respeito às funções que exercem na sociedade. Além disso, entre os deveres dos sócios está o de dedicar toda a sua atividade profissional à sociedade (art. 7º, letra a). Não vejo como essa remuneração possa excluir a imunidade tributária prevista na Constituição, pois ela se destina a remunerar trabalhos, o que não significa fim lucrativo, nem tampouco destinação das rendas para objetivos estranhos à educação. Também não vejo qualquer desvio da finalidade da instituição no fato de prever a distribuição dos bens, em caso de dissolução. Outrossim, não procede o argumento de que a expressão "instituição de educação" esteja empregada no texto constitucional no sentido de prestação de serviços, sempre gratuitos, sem auferição de quaisquer rendas para a sua manutenção. A instituição pode ter rendas e cobrar serviços. A condição para a

(181) Relator p/o acórdão o Min. THOMPSON FLORES, 2ª Turma, julgado a 12-11-73, in *Ementário* nº 938-1, fls. 63-69.

imunidade tributária é que essas rendas ou o recebimento da prestação de serviços sejam aplicadas integralmente no País, para as respectivas finalidades. Se a lei fala em aplicação de rendas no País, é porque admite a existência destas, e, conseqüentemente, o ensino retribuído. . . " (182).

O debate da temática referente ao requisito substancial renovou-se após o advento dos textos constitucionais que se seguiram ao da Carta de 1946. Idêntico o espírito inspirador dos acórdãos atrás referidos, as conclusões praticamente se mantiveram, excepcionado, apenas, o decidido no RE 64.039-PR: acolhendo interpretação extensiva do art. 20, III, c, da Constituição de 1967, reconheceu a 2ª Turma a imunidade do Instituto Dom Alberione, *sem prejuízo da atividade que desenvolvia em livraria* (183).

Nos RREE 70.541-GB e 76.297-PE, a 1ª Turma investiu do caráter de instituição de educação a Escola Americana do Rio de Janeiro e do Recife, relegando, da mesma forma, o fundamento de que a imunidade só se aplica a estabelecimento de ensino frequentado por brasileiros, não aos que servem, exclusivamente, a filhos de cidadãos estrangeiros (184).

Mantido, da mesma forma, o afastamento de qualquer afetação do decantado requisito da gratuidade absoluta ao princípio da imunidade, a jurisprudência anterior à edição do Código Tributário Nacional se fortaleceu: no RE 90.088-MG, recorrido o Instituto Padre Machado, a 2ª Turma considerou insuficiente, por si só, para excluir a imunidade, "a circunstância de que a gratuidade dos serviços educacionais não alcança a todos, indiscriminadamente, mas somente aos que desejam seguir a vida religiosa da Ordem dos Barnabitas" (185); no RE 93.463-RJ, recorrida a Sociedade Educacional Professor Nuno Lisboa, observou o Min. CORDEIRO GUERRA, Relator: "Penso que, na Constituição, se concedeu a imunidade, para promover o ensino, e não, apenas, o ensino gratuito. Sem dúvida, o douto LEOPOLDO BRAGA sustenta, com o brilho que lhe é próprio, o conceito *d'établissement d'utilité publique*, mas, a meu ver, a Cons-

(182) Por unanimidade de votos, julgado a 9-5-66, in RTJ 38/183-4.

(183) Relator o Min. ADAUCTO CARDOSO, unânime, julgado a 25-9-69, in RTJ 52/408. Invocado o acórdão, como divergente, no aludido RE 71.909-PR, inexistosa foi a confrontação, porque contrário o seu entendimento à argumentação neste prevalecente.

(184) Relatores os Ministros BARROS MONTEIRO e DJACI FALCAO, julgados, por unanimidade de votos, a 23-3-71 e 11-9-73, in RTJ 57/274 e 68/561, respectivamente.

(185) Relator o Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, unânime, a 10-10-78, in *Ementário* n.º 1.114-3, fls. 1.074. No caso, também se discutiu a tributação de parte de imóvel do Instituto, dado em locação. *Locatária* outra entidade educacional imune, foi confirmado o acórdão recorrido.

tuição Federal, ao limitar a imunidade às instituições de educação, não lhe deu essa interpretação restrita, mas genérica, abrangente dos estabelecimentos de ensino, ainda que remunerado. Penso que, se pretendesse o contrário, faria menção expressa às instituições de ensino e assistência social não remuneradas de qualquer modo em seus serviços. A lei, por igual, não faz essa restrição, mas tão-só as especificadas nos incisos I, II e III do art. 14 do CTN” (186); invocando-o e o caso comando da lavra do Min. EVANDRO LINS E SILVA, no mais recente, o RE 97.797-MG, recorrida a Fundação Cultural de Belo Horizonte, instituição que objetivava a criação e manutenção de órgãos de ensino superior e médio, de estudos e pesquisas, em todos os ramos do saber, reiterou o Min. ALDIR PASSARINHO, Relator, que “não há como formularem-se exigências outras para considerar a instituição de ensino abrangida pela imunidade tributária, senão aquelas previstas em lei, nem procurar-se fixar conceitos de “instituição de ensino” para o fim de restringir o direito constitucionalmente assegurado, estabelecendo limitações que a lei não autorize” (187).

Também sobre a ocorrência dos pressupostos contidos na legislação tributária codificada — e dos três discriminados no seu art. 14, os dois primeiros já eram previstos na Constituição de 1946 — se manifestou o Supremo Tribunal Federal. No entendimento pretoriano, encontrou guarida a tese de que não viola o princípio legal da não distribuição de rendas, a título de lucro ou participação, a remuneração de cargos *técnicos*, ocupados por pessoal contratado em virtude de suas aptidões. O que a lei proíbe é que, como diretores, dirigentes, mantenedores ou associados, recebam remuneração ou tenham participação nos lucros, seja sob a forma de salários, bonificações ou outras vantagens.

Adiante, no que concerne ao aspecto da aplicação integral, no País, dos recursos, consoante os objetivos institucionais, vingou a orientação de que não o compromete a destinação de receita para a concessão, no exterior, de bolsas de estudo (fundo de reserva de viagens de professores): “Quem colhe o resultado das viagens de estudos realizadas, seja por membros do corpo docente, seja por integrantes do corpo discente de Escola, se não os próprios alunos? O dinheiro gasto com tais bolsas não é *aplicado* no exterior. É gasto, é verdade, no país estrangeiro, mas a sua aplicação é feita aqui.” O mesmo foi afirmado em relação à aquisição de material escolar

(186) 2ª Turma, unânime, a 16-4-82, in RTJ 101/773. Menção expressa à taxa de matrícula constou do decidido no RE 70.541-GB citado: a sua percepção também não desnatura o aspecto legal, “pois o que se arrecadar ajudará a instituição a manter melhores professores, equipamentos e instalações”, in RTJ 57/276.

(187) 2ª Turma, unânime, a 10-6-83, in Ementário n.º 1.316-4, fls. 726-7.

estrangeiro, pois a despesa acaba revertendo em benefício do próprio ensino ⁽¹⁸⁸⁾.

Quanto à última exigência — que impõe a instituição manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão —, a 1ª Turma, dirimindo a controvérsia sob o ângulo da *valorização da prova* (hipótese em que possível correção poderia ser feita em recurso extraordinário), apontou o equívoco em que laborara a recorrente, a Sociedade Educacional Una, que apenas fizera juntar à petição inicial cópias datilografadas de balanços, balancetes e de um relatório financeiro. Tendo o acórdão recorrido assentado que “cópias de balanços e balancetes, de relatórios de atividades financeiras e de decisão de Delegacia de Receita Federal que concedeu à impetrante isenção do imposto de renda não constituem prova suficiente da existência de tais livros, com as características reclamadas pela lei”, deixou consignado o Min. SOARES Muñoz, Relator, com a concordância de seus pares: “Li esses documentos atentamente e não encontrei neles prova expressa e inequívoca de que a impetrante “mantenha escrituração de suas receitas e despesas, em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”. A cópia da resolução de fls. 54 demonstra apenas que a recorrente obteve isenção do imposto de renda. Ignora-se, no entanto, quais tenham sido os documentos que ela produziu para conseguir aquele benefício” ⁽¹⁸⁹⁾.

(188) In RREE 70.541-GB e 76.297-PE, anteriormente mencionados. Considere-se, ainda, em favor da fundamentação esposada, a tendência preponderante da doutrina. Acrescentando ao seu autorizado pronunciamento a elucidativa opinião do Min. ALIOMAR BALEIRO, ponderava AMILCAR DE ARAÚJO FALCAO, no parecer já citado, p. 374: “O intuito do legislador constituinte é que no Brasil sejam atingidos os fins a que se dedicam as instituições em tratamento. Para atingir fins de educação ou de assistência social no Brasil, nada impedirá que uma instituição, no gozo da imunidade tributária, importe mercadorias do exterior, ou contrate serviços ou assistência técnica no exterior, ou possibilite cursos, ofereça bolsas de estudo, propicie pesquisa no exterior a estudantes brasileiros, ou promova o internamento e tratamento médico em estabelecimentos de outro país de assistidos seus no Brasil. Em qualquer desses casos, os fins de educação ou de assistência social serão atingidos no Brasil, embora para tanto haja que pagar preço de serviços ou produtos no exterior.”

(189) RE 95.018-RJ, a 7-12-82, in *Ementário* n.º 1.281-2, fls. 291. Escapando do âmbito do recurso extraordinário o *reexame* da prova, a distinção, para o efeito de conhecimento, com a sua *valorização* é fundamental. O debate do implemento, ou não, dos requisitos legais, na instância suprema, somente pode dar-se sob o prisma da *qualificação probatória*. No sentido da aplicação da Súmula 279, confirmaram-se: AI 76.422-MG (AgRg), agravada Associação de Cultura Franco-Brasileira, Relator o Min. CORDEIRO GUERRA, a 21-6-78, in RTJ 91/489; RE 92.983-SE, recorrido o Instituto Paulista de Ensino Superior Unificado, sucessor do Liceu Prof. José Geraldo Keppe, Relator o Min. CORDEIRO GUERRA, a 7-10-80, in *Ementário* n.º 1.192-2, fls. 750; AI 90.970-MG (AgRg), agravado o Centro Educacional Pio XII, Relator o Min. DJACI FALCÃO, a 22-3-83, in *Ementário* n.º 1.292-2, fls. 516; RE 104.959-RJ, recorrido o Instituto Brasil Estados Unidos — IBEU, Relator o Min. ALDIR PASSARINHO, a 30-8-85, in *Ementário* n.º 1.397-3, fls. 667; e RE 106.378-RJ, recorrido o Instituto de Ciências e Tecnologia Maria Thereza, Relator o Min. ALDIR PASSARINHO, a 8-10-85, in *Ementário* n.º 1.411-4, fls. 731.

Outro precedente, da 1ª Turma, o RE 75.501-PR, traz explicitada a suspensão da imunidade, em face do disposto no art. 14, § 1º, do CTN. No caso concreto, o Relator, Min. RODRIGUES ALCKMIN, não encampou a afirmativa do acórdão impugnado, no sentido de que a demonstração, em *demanda julgada anteriormente*, da observância dos requisitos legais, desobrigava a recorrida, a Associação de Ensino Novo Ateneu — sociedade civil por quotas de responsabilidade limitada —, de *comprovar, para sempre, a persistência* em seu cumprimento. Com efeito, disse o condutor do aresto: “Pretende a recorrida, entretanto, que haveria “coisa julgada” a ser respeitada pelo fisco local, porque obteve sentença em processo anterior que a declarou imune à tributação. Mas esse julgado somente pode ser entendido como reconhecendo à impetrante a qualidade de instituição de ensino, e, como tal, intitulada ao reconhecimento da imunidade tributária: não, como admitindo para o futuro, ainda que a instituição viesse a descumprir os requisitos previstos em lei, continuasse ela imune a tributos. A “coisa julgada”, conseqüentemente, podia estender-se ao reconhecimento de que, em princípio, a impetrante não está sujeita a pagar o imposto sobre o prédio que ocupa, excluindo (como excludo) o fundamento de ser ela parte ilegítima na impetração. Não podia, porém, dispensar a impetrante da obrigação de comprovar a persistência dos requisitos legais, a fim de continuar a gozar da imunidade. E como não o fez, a suspensão do benefício foi legal (CTN, art. 14, § 1º), não havendo invocar a coisa julgada para excluir o cumprimento da lei” (190).

De resto, a composição dos requisitos que definem o núcleo da intitulação à imunidade suscitou, também, controvérsia. Contraria a diretriz por que se pautou a 1ª Turma o entendimento que exige a satisfação de cláusula “não prevista em lei federal”. Esta foi a inegável extensão que o acórdão proferido no RE 81.453-SP atribuiu aos lindes de incidência das condições imprescindíveis ao reconhecimento do benefício. *In casu*, importou ampliação indevida, desbordando do campo de aplicabilidade do art. 14 do CTN, o *elastério* dado pelo aresto recorrido, que *acrescentou tratar-se a Instituição Universitária Moura Lacerda de “organização fechada”*, cujo patrimônio, na hipótese de dissolução, estaria sujeito à divisão entre os associados, na proporção das quotas. A propósito, como elemento de convicção, sublinhou o Relator, Min. SOARES MUÑOZ, que os “outros” requisitos, “acrescentados pelo venerando acórdão recorrido, para negar-lhe a imunidade, não estão na Constituição nem no Código Tributário (art. 31, V, b, da Constituição Federal de 1946, art. 19, III, c, da Constituição da República (Emenda nº 1),

(190) Unânime, a 27-8-74, in *Ementário* n.º 959-1, fls. 298-299.

e arts. 9º, IV, c e 14, I, II e III, do Código Tributário Nacional) ” (191).

Por fim — e não menos relevante, no panorama da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal —, sobreleva notar que o alcance da vedação esteve adstrito, praticamente, aos impostos predial e sobre serviços de qualquer natureza. Apenas no recente AI 107.082-SP (AgRg), insinuou o Estado de São Paulo que a imunidade prevista no art. 19, III, c, da Constituição da República não se aplica ao ICM. Na espécie, contudo, a alegação não impressionou o Relator, Min. CARLOS MADEIRA (nem a de violação do art. 3º, § 1º, do Decreto-Lei nº 408/68), que conduziu o seu voto à luz de consideração abrangente: mantendo cursos livres de belas-artes e reconhecido de utilidade pública, sem fins lucrativos, deve o Liceu de Artes e Ofícios de São Paulo gozar da imunidade conferida às instituições educacionais (192).

29. O realismo das decisões do Supremo Tribunal Federal exhibe o bastante para se ter que a controvérsia fundamental deve perdurar em torno do equacionamento da verdadeira instituição educacional.

Ponto de partida para se concluir pela incidência, ou não, da regra da imunidade, parece que o tema há, ainda, de ser debatido, mediante cautelosa hermenêutica, tendo como norte seguro apenas o conceito de *educação*.

Pacífico, doutrinária e jurisprudencialmente, que o legislador constituinte, concedendo a imunidade tributária, visou a carrear para o campo estatal a participação privada que considerou imprescindível, é sobre esse *entrelaçamento* que, em preliminar, cabe questionar quais as entidades que poderiam sujeitar-se à observância dos requisitos impostos pela legislação infraconstitucional.

Por aí se vê que, tocando-lhes empreender, ao nível *auxiliar*, funções que, primitivamente, se integram entre aquelas que são do dever do Estado exercê-las, somente por esse prisma é admissível dividir a vontade do constituinte e a *categoria constitucional da instituição de educação* que se pretendeu imune.

É bom enfatizar que, à luz desse interesse *peculiar* — que não importa a idéia de *exclusão* —, chegou o Pretório Excelso a cogitar da vedação em favor do Museu de Arte Moderna do Rio de Janeiro, sociedade civil de *nítidas* finalidades *culturais*. Ademais, para que a questão jurídica mereça exame nos seus devidos termos, a dis-

(191) Unânime, a 17-2-78, in RTJ 86/154.

(192) 2ª Turma, unânime, a 18-2-86, in Ementário n.º 1.410-4, fls. 822.

tição que deve correr é capital, mesmo porque, na doutrina, militam em prol da indicação do sobredito julgado opiniões que não podem ser desconsideradas: de um lado, a de LEOPOLDO BRAGA (193), sustentando, em parecer, a imunização da Academia Brasileira de Letras — subsumida no tipo educacional —, respaldado na autoridade de Carlos Maximiliano e Aliomar Baleeiro; de outro, a de Edgard Moreira da Silva, estendendo-a às associações com objetivos educacionais sócio-desportivos (194).

A hipótese, portanto, exige, para solução, exato *enquadramento*. Não é toda finalidade pública que condiz com o preceito constitucional da imunidade tributária. Quando muito, a sua presença poderia ser apreciada como mero *preenúncio* de possibilidade de sua concessão. Por isso, devendo, antes de tudo, direcionar-se a fim público, é mister, ainda, exteriorizar atuação *paralela* à do Estado, operando *simultaneamente*.

Assim, não é sequer razoável tomar premissa *distanciada* da especificação das atividades inerentes aos Estados, as quais, por carecerem de suplementação, mereceram o devido fomento.

De fato, concebida a imunidade sob o fundamento *único* de *estimular a educação*, em exercício, vale dizer, estritamente *cooperativo* com o Estado, é imperioso reconhecer no art. 176 da Constituição da República o perfil do tipo descrito no seu art. 19, III, c, principalmente após o advento da Emenda nº 1, de 1969, que teve o cuidado de sublinhar que a sua prestação *é direito de todos e dever do Estado*.

É a menção, na parte final do mesmo dispositivo, ao *lar* e à *escola*, que esclarece o conteúdo do *processo educativo*, um pouco além da instrução, para incluir — e nada mais — a ação educadora desenvolvida no seio familiar.

Afora essa transcendência, no restante a sua substância está confundida com a obrigação de ministrar o ensino e o respectivo direito a ele, cuja grandeza ressaí dos próprios parágrafos do mencionado art. 176 da Constituição e dos dispositivos que lhes são subseqüentes, tudo sem contar o inciso I do preceito único da Emenda nº 12, de 1978, que assegurou aos deficientes educação *especial* e gratuita.

Dentre as referidas normas, exsurge a que permite solidificar a opção teórica adotada: estabelecendo o § 2º do art. 176 que o *ensino é livre à iniciativa privada*, é fácil, bem aprendida a magni-

(193) In *Do Conceito Jurídico de Instituições ...*, pp. 191/2.

(194) "Imunidade Tributária das Associações Sociais e Desportivas", in *Revista de Direito Público*, ano VII, n.º 27, p. 231.

tude da causa da liberação, desencadear o raciocínio que, sem desatino, culmina na agregação dos aspectos destacados. Com ela, certamente, se teve em mira minorar a gravidade do notório contexto educacional brasileiro, atenuação essa que, *interessando a todo o País*, somente é obtível mediante a *soma* de esforços do Poder Público com os dos particulares. Não podendo ser interpretada de molde que impeça o propósito objetivado pelo constituinte, é ela, pois, o *fator* que aglutina e sobretudo fundamenta a real inspiração que levou à atração, via imunidade, da iniciativa privada, justificando até mesmo a cautela assumida, ao impor o cumprimento de requisitos legais, a fim de expurgar a deturpação de aderência impura.

Por conseguinte, apresenta-se exorbitante do texto constitucional a *compreensão ampla*, a inteligência sustentada, entre outros, pelo Min. ALIOMAR BALEEIRO: "instituições de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à educação e à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o *atelier* de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, academias de letras e ciências" (195).

No caso específico da Academia Brasileira de Letras, não há negar que pode realizar certa finalidade social. Mas, daí, *data venia*, adequá-la ao tipo constitucional, vai distância alentada, uma vez que extrapola, à hora de sua realização, a atividade pública *paradigma*, a *principal* que é do *dever* do Estado executar. Discutível, contudo, a exemplificação do ginásio de desportos ou das associações desportivas. Em princípio, para que pudessem valer-se da imunidade, o objetivo institucional teria que estar circunscrito ao desenvolvimento exclusivo da *educação física*, demonstrada, ainda, a inexistência de outros fins que não o de manter o seu ginásio de desportos, nele aplicando a totalidade das rendas auferidas.

Em suma e em que pese à autoridade das opiniões em sentido contrário, a imunidade tributária em questão se realiza, *plena-mente*, ao alcançar as instituições *puramente educacionais*, simplesmente porque, *apenas assim*, é possível concretizar a indispensável *aproximação* com as *correspondentes atribuições e deveres* do Estado.

Na ordem da *inflexível* e *genuína* coerência é que ELIZABETH NAZAR CARRAZZA salientou, com acuidade, que "estão excluídas do alcance do conceito de "instituição de educação", as entidades meramente culturais, isto é, as que não visam, precipuamente, a formação e a instrução" (196).

(195) In *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Rio, Forense, 1983, pp. 90/1.

(196) In *Imunidade Tributária* ..., p. 170.