IMPOSTO — IMUNIDADE — INSTITUIÇÃO ASSISTENCIAL OU EDUCACIONAL

— A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal inclina-se a considerar o contribuinte de jure *apenas nas causas relativas à imunidade fiscal; igualmente é benigna em relação às atividades das instituições assistenciais e educacionais diante do imposto.*

— Interpretação do art. 19 nº III, letra c *da Constituição.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal *versus* Serviço de Assistência Rural — Tipográfica
Recurso extraordinário nº 78 619 — Relator: Sr. Ministro
ALIOMAR BALEEIRO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamentos e notas taquigráficas, por maioria de votos, não conhecer do recurso.

Brasília, 3 de setembro de 1974. *Oswaldo Trigueiro,* Presidente. *Aliomar Baleeiro,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: A União promoveu executivo fiscal contra o

Serviço de Assistência Rural para cobrar-lhe imposto sobre produtos industrializados como estabelecimento gráfico.

2. A r. sentença (fls. 28-30) julgou insubsistente a penhora, e amparada a executada pelo benefício da imunidade tributária dada pela Lei nº 5 172/66 às instituições educacionais e assistenciais.

3. A Segunda Turma do eg. Tribunal Federal de Recursos, à fls. 56, confirmou a sentença recorrida com a seguinte ementa:

"Executivo fiscal — Improcedência, posto que o executado, Serviço de Assistência Rural, no Rio Grande do Norte, comprovou com seus Estatutos estar sob amparo da imunidade estabelecida pelo art. 19, inc. III, alínea *c*, da Constituição vigente, por se tratar de instituição de educação e assistência, reconhecida, alemais como entidade de utilidade pública, nos termos da Lei nº 91, de 28.8.35, regulamentada pelo Decreto nº 50 517, de 2.5.51."

4. A União interpôs Recurso Extraordinário (fls. 58-63), pela letra *a*, por denegação de vigência ao art. 19, III, *c*, da Constituição, arts. 9º, IV, *c*, 14, III e 204 da Lei nº 5 172/66 e Decreto-lei nº 960/38, art. 21.

5. O ilustre Presidente do Tribunal Federal de Recursos (fls. 66), Ministro Armando Rollemberg, negou seguimento ao recurso, que subiu por despacho (fls. 53 ap.) no Ag. nº 58 761.

6. A Procuradoria-Geral da República (fls. 84-86), em parecer do Doutor Frauzino Pereira, opina pelo conhecimento e provimento, argüindo:

4. "Duas questões se apresentam a exame: se a imunidade, conferida ao patrimônio, a renda e os serviços das instituições educacionais, abrange o imposto sobre produtos industrializados vendidos a terceiros, e se os requisitos estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional são constitucionalmente válidos.

5. Quanto ao primeiro ponto, impõe-se a conclusão afirmativa, pois o dispositivo constitucional exclui da tributação apenas o *patrimônio, a renda e os serviços* e não a produção de bens, comercializados pelas entidades beneficiárias, que exercem, assim, atividade paralela às suas finalidades, mesmo objetivando recursos para sua manutenção.

6. É a melhor interpretação, dado o princípio de repercussão do tributo. Aliás, a legislação do ICM previu expressamente a hipótese (Decreto-lei nº 406/68, art. 6º, § 1º).

7. Mas, se os bens são destinados exclusivamente ao uso próprio da entidade ou distribuição gratuita a seus educandos ou associados, atendidas as suas finalidades sociais, há isenção prevista na legislação do IPI (art. 9º, III, Decreto nº 70 162, de 18.2.72).

8. No presente caso, não se comprovou que o tributo reclamado tenha incidido sobre apostilas distribuídas gratuitamente. E a falta de escrituração dos livros da Recorrida contribui para a firmeza da presunção legal deferida à dívida fiscal e não ilidida por qualquer prova contrária.

9. Apesar das relevantes finalidades da instituição e do proclamado trabalho meritório que realiza, não há como fugir ao dispositivo literal da Constituição e aos requisitos exigidos na lei complementar."

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Relator): Preliminarmente, está provado, segundo o concedem ambas as partes e o reconheceram a r. sentença a fls. 28 e o venerando acórdão a fls. 56:

a) A Recorrida é instituição de assistência e educação fundada sob o patrocínio

arquidiocesano do Rio Grande do Norte para melhoria da estrutura agrária, serviço social junto às populações rurais, elevação do padrão agrícola-pecuário, educação das massas campesinas, assistência moral, intelectual, sanitária e religiosa a elas, etc., suprindo a ação oficial para os mesmos sem qualquer lucro ou remuneração para seus dirigentes e associados (Estatutos, fls. 17v).

b) é reconhecida de utilidade pública por decreto do Presidente da República (fls. 16) e imune de impostos estaduais por decreto do Estado (fls. 19).

c) mantém tipografia que imprime e dá gratuitamente apostilas, etc., a ginasianos mas também faz obras gráficas para auferir renda exclusivamente aplicada a seus fins.

Há controvérsia sobre as operações atingidas pelo IPI se só as obras para terceiros ou se também as divulgações educacionais, que a própria União não contesta, tenham sido feitas para distribuição gratuita a educandos e às populações assistidas.

Essa foi a base do indeferimento do Recurso Extraordinário da União pelo despacho do eminente Ministro Rollemberg, a fls. 66:

"A recorrente se esforça em demonstrar que o executado não preenche as condições necessárias à conceituação como instituição de educação e assistência social, que as decisões de primeiro e segundo grau entenderam provadas.

Colima, assim, o reexame da matéria de fato para o que não se presta o recurso extraordinário."

II. A questão do Direito Constitucional e Tributário, a meu ver, foi bem colocada pelo parecer lúcido do Procurador da República, Dr. J. A. Leal Chaves, a fls. 71-4. Meu pensamento, quanto ao IPI no campo da imunidade, coincide com o de S. Exª, que lerei:

"O texto constitucional de 1967, em seu art. 20, inciso III, letra *c*, vedava a criação de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de instituições de educação e de assistência social, mas o fazia com a seguinte e clara ressalva:

"Observados os requisitos fixados em lei;"

Por igual, a vigente Constituição, em seu art. 19, inciso III, letra *c*, reitera a imunidade em tela, desde que

"observados os requisitos da Lei;"

O respeitável aresto recorrido repeliu e teve como dispensável, na espécie, o preenchimento de um dos pressupostos necessários à existência e ao gozo da imunidade fiscal, reconhecendo deter o recorrido sua titularidade plena.

8. Em sua primorosa obra, *Direito Tributário Brasileiro*, o insigne Mestre e Exmº Sr. Ministro Aliomar Baleeiro, frisa o mérito do requisito previsto no inciso III do art. 14 da Lei nº 5 172/66, dizendo:

"IV. Controle e obrigações acessórias. A efetiva aplicação das rendas dos Partidos e instituições aos respectivos fins no país poderia ser burlada se as autoridades não ficassem armadas de meio de fiscalização e controle, a começar pela existência de contabilidade das receitas e despesas em livros autenticados. A lei e o regulamento podem determinar não só os livros e as formalidades de que se devem revestir, mas também os métodos de contabilidade, a apresentação periódica de inventários , balanços, extratos de lançamentos etc. (CTN, art. 9º, § 1º, e 113, § 2º)" (*in op. cit.*, 1ª edição, p. 111).

9. O recorrido não provou, em momento algum, como lhe assistia, o efetivo

atendimento do requisito do inciso III, do art. 14 da Lei nº 5 172/66, qual seja, o da manutenção de

"... escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão", e, assim sendo, não provada a observância de um dos expressos requisitos legais para a fruição da desejada imunidade, *data maxima venia*, inviável era, como realmente é, tê-la por presente, para julgar improcedente o presente executivo fiscal.

10. Se o respeitável acórdão recorrido dispensou a produção de prova de atendimento de *requisito essencial* para o gozo da pretendida imunidade fiscal, requisito este expressamente previsto no *Código Tributário Nacional*, tendo a benesse como presente para preexcluir a legitimidade do crédito tributário exigido através da presente ação e haver a dívida como inexistente, em o fazendo, negou, implicitamente, a vigência do disposto na parte final do art. 21 do Decreto-lei nº 960/38, e no parágrafo único do art. 204 da Lei nº 5 172/66.

11. Recorde-se, ademais, que o recorrido, como bem acentuou a recorrente, desde sua impugnação aos embargos,

"... mantém exploração industrial do ramo de tipografia, e conseqüentemente não poderia, nessas condições, beneficiar-se da imunidade tributária, o que viria colocá-lo em situação de verdadeiro privilégio, no confronto como seus similares, obrigados ao pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados" (Item 7, a fls. 23).

12. E o recorrido não nega, antes confirma sua atividade industrial com fim lucrativo, quando alega:

"É evidente que quando (a norma constitucional) disciplina não-incidência de tributos sobre a renda, está prevendo que a instituição, como na hipótese da executada, prestará serviços a terceiros mediante pagamento, sob pena de não se haver como na obtenção de uma renda" (Item 2 da contraminuta, à folha 36) (a interpolação não é do original).

13. À dúvida do recorrido responde, de forma cabal, o emérito Professor e Exmº Sr. Ministro Aliomar Baleeiro, quando recorda:

"Se a instituição explora indústria ou comércio, como meio de renda para realização de seus fins, está sujeita a impostos de que seja contribuinte *de jure*, mas que, nas circunstâncias concretas, repercutem sobre terceiros — os seus compradores ou usuários. Não assim o imposto de renda ou de transmissão de propriedade imobiliária, que lhe toquem" (*in Direito Tributário Brasileiro*, 1ª edição, p. 92).

Esclarecendo mais:

"E se partidos e instituições explorarem comércio ou indústria? Livros, jornais, emblemas etc.? Os impostos que repercutem sobre terceiros são suportados por estes e não se excluem por força da imunidade. Mas se um convento explorar velhas receitas de licores ou doces, como fazem tradicionalmente alguns, inclusive na Bahia? O imposto de renda não parece tolerável, embora a imunidade não se estenda ao Imp. Pr. Ind. ou ao de circulação de mercadorias" (*in op. cit.*, 1ª edição, p. 109).

14. Do vindo de aduzir depreende-se haver o respeitável aresto recorrido, ao assentar a inexistência do, *data venia*, legítimo crédito tributário de que é sujeito passivo o recorrido, adotado entendimento que importou em contrariedade ao disposto na segunda parte, *in fine*, da alínea *c* do inciso III do art. 19 da vigente

Constituição, e em negativa de vigência do estipulado na segunda parte, *in fine*, da alínea *c* do inciso IV do art. 9º e no inciso III do art. 14, ambos da Lei nº 5 172, de 1966, bem como em denegação de vigência do assentado no art. 21 do Decreto-lei nº 960/38 e no art. 204 da Lei nº 5 172/66, e ainda dos diversos dispositivos legais embasadores dos procedimentos fiscais movidos contra o recorrido, consignados nas certidões de dívida ativa, que instruem a inicial desta ação executiva."

Penso, pois, que a Recorrida deve manter a contabilidade do CTN, para extremar as operações isentas para suas tarefas, e as operações cobradas a 3º, a fim de serem tributados pelo IPI. E só estas.

III. Mas não coincide sempre com esse meu modo de entender o áspero problema do IPI quanto à imunidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que iterativamente, se mostra benigna em relação às instituições que efetiva e nobremente suprem a ação precária dos poderes públicos na educação e na assistência social.

O meu ponto de vista é uma conseqüência racional, lógica daquele debate com o Sr. Ministro Bilac Pinto, no Pleno. Para mim, a imunidade, como princípio constitucional e de acordo com o art. 166 do *Código Tributário*, pressupõe a realidade cientificamente apurada do fenômeno da repercussão.

Assim, quando a União, por exemplo, compra um equipamento qualquer e o Estado exige ICM nessa operação, quem paga (17%) é a União. Quando um Estado compra um equipamento, suponhamos caminhão de limpeza, ou de terraplenagem, e a União exige do fornecedor IPI, lega 30% do Estado, dificultando tremendamente a execução de serviços públicos mais relevantes para o País. Mas o Supremo entende que não, que o contribuinte de fato não interessa. Interessa é que o legislador diz que o contribuinte é quem paga, quem recolhe o imposto. A relação jurídica fiscal existe entre o fornecedor contribuinte do IPI e a pessoa de direito público. Então, aplicando o mesmo princípio, devia-se, aqui, entender desse modo, embora, para mim, exista, realmente, contribuinte de fato. A realidade, pelo menos em relação à Constituição, não pode ser ignorada. Mas, o que sustento é que, embora eu pense assim, o Supremo foi sempre benigno com essas instituições, há cerca de vinte e cinco anos, pelo menos. Apontei alguns acórdãos. Por exemplo.

— RE nº 58 691, *R.T.J.*, 38/182, reconhecendo a imunidade da Sociedade Pinheirense de Instrução que admitia a partilha dos bens entre os sócios em caso de liquidação.

— ERE nº 70 541, *R.T.J.*, em favor da Escola Americana do Rio que cobra ensino e alimentação aos alunos e proporcionava viagens de férias aos professores. Igual o RE nº 76 297, relativo à Escola Americana de Recife, relator Djaci Falcão, 11.9.73.

Acho que a lei não pode revogar um princípio constitucional básico, estrutural, porque a sobrevivência da República, que hoje se chama federativa, embora seja menos federativa que a anterior, tem como um dos alicerces o princípio da imunidade recíproca.

— RE nº 64 039 — PR, *R.T.J.*, 52/408, Adaucto Cardoso, que concedeu imunidade à livraria e Instituto Dom Alberione, de Curitiba.

— RE nº 74 792, Djaci Falcão, *R.T.J.*, 66/257, em favor da Real Sociedade Espanhola de Beneficência; RE nº 66 926,

Xavier de Albuquerque, *R.T.J.*, 65/371 à Província Carmelitana; RE nº 68 788, Rodrigues Alckmim, à Sociedade Beneficência Portuguesa, todas as três cobrando internação e tratamento de 3º, para manterem assistência médica a seus associados.

— RE nº 60 834, *R.T.J.*, 65/145, Fundação Rubem Berta que restringe a assistência aos empregados da Varig, embora totalizando eles milhares de trabalhadores e seus familiares (Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais*, ed. 1974, para todos esses casos).

Assim, militam em favor do Recorrido as *Súmulas* 286 e 400, enquanto trabalha contra a Recorrente a *Súmula* 279.

IV. Não é só isso. O legislador ordinário, a nosso ver erroneamente, há 15 anos, vem interpretando os princípios constitucionais de imunidade, no sentido de que ela é endereçada ao contribuinte *de jure* com inteira exclusão do contribuinte *de facto*.

Segundo a tese exposta pela Procuradoria-Geral da República, de acordo com essa temerária orientação legislativa, no RE nº 67 627, *R.T.J.*, 60/136, a Lei nº 3 520/58 que mandava extremar, nas notas fiscais, a parcela do imposto para que o fabricante ou produtor a cobrasse do 1º comprador. Com o advento da Lei nº 4 502/64, "o único e real contribuinte do IC ficou sendo o produtor" (arts. 34 e 35). É a lei atual.

Em conseqüência, o Supremo Tribunal Federal fez uma revolução de 180º em sua jurisprudência, passando a negar a imunidade quando o Estado ou Município é contribuinte de fato do IC, hoje IPI. O *leading case* foram os ERE nº 69 483-SP, Bilac Pinto, de 30.9.70, que diz: "O contribuinte *de jure* é o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte *de facto* é estranha à relação jurídica tributária."

Essa interpretação, que não é a nossa (*Limitações*, ed. 1974, p. 172 e seg.), favorece o Recorrido no caso dos autos. Se a imunidade contempla o contribuinte *de iure*, com abstração do contribuinte *de facto*, então ele é imune.

V. Mantendo embora meu ponto de vista doutrinário, coincidente com o da Procuradoria-Geral da República no parecer do Dr. Leal Chaves, já lido, não conheço pelos motivos já expostos (*Súmulas* citadas).

EXTRATO DA ATA

RE nº 78 619 — RN — Rel., Ministro Aliomar Baleeiro. Recte., União Federal. Recdo., Serviço de Assistência Rural — Tipográfica (Advs., Elder Furtado de Mendonça e Menezes e Custódio Toscano).

Decisão: Pediu vista o Presidente, após os votos dos Ministros Relator, Rodrigues Alckmim e Djaci Falcão, que não conheciam do recurso. Falaram: pelo recorrido, o Dr. Custódio Toscano e, pela recorrente, o Dr. Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto.

Presidência do Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão, Rodrigues Alckmim, e o Doutor Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto.

VOTO

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro (Presidente): Segundo dispõe o art. 9º do Decreto nº 70 162, de 18.2.62 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), estão isentos desse tributo "os produtos industrializados por instituições de

educação ou de assistência social, quando se destinem, exclusivamente, a uso próprio ou a distribuição gratuita a seus educandos ou assistidos, atendidas as suas finalidades sociais."

Como é evidente, a exploração de uma tipografia não é característica de um Serviço de Assistência Rural.

Por outro lado, os próprios estatutos do recorrido esclarecem que a impressora em causa é explorada industrialmente, como meio de angariar recursos destinados à manutenção de suas obras.

Pelo exposto e *data venia*, conheço do recurso e lhe dou provimento.

EXTRATO DA ATA

RE nº 78 619 — RN — Rel., Ministro Aliomar Baleeiro. Recte., União Federal. Recdo., Serviço de Assistência Rural — Tipográfica (Advs., Elder Furtado de Mendonça e Menezes e Custódio Toscano).

Decisão: Não conhecido, contra o voto do Presidente.

Presidência do Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão, Rodrigues Alckmim, e o Doutor Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto.