IMUNIDADE TRIBUTÁRIA — REQUISITOS — ESTABELECIMENTOS DE EDUCAÇÃO

— A imunidade tributária dos estabelecimentos de educação abrange as instituições de ensino, ainda que remunerado, desde que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro *versus* Sociedade Educacional Professor Nuno Lisboa
Recurso Extraordinário n.º 93 463 — Relator: Sr. Ministro
CORDEIRO GUERRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da 2.ª Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

Brasília, 16 de abril de 1982. — *Djaci Falcão,* Presidente. *Cordeiro Guerra,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: Insurge-se a recorrente contra o acórdão que, por maioria de votos, concedeu a segurança à recorrida, para reconhecer-lhe a imunidade tributária aos impostos exigidos sobre os imóveis de sua propriedade, nos seguintes termos:

"Já avulta o número de mandados de segurança deferidos em favor de instituições de ensino, como é, sem nenhuma dúvida, a apelante.

A impetração não é, assim, novidadeira.

Dispõe a Constituição Federal (Emenda nº 1):

'Art. 19. É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

I — omissis

II — omissis

III — instituir imposto sobre:

a) omissis

b) omissis

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, etc.'

Dizer que a impetrante não é uma instituição de ensino, mas um 'estabelecimento de ensino' é complicar, na prática, o que há de mais simples. A impetrante é uma instituição, uma organização que foi instituída para dedicar-se ao ensino. Como organização-mestra, regida por estatutos devidamente registrados, na forma da lei civil, pode ter e manter, como tem e mantém, diversos 'estabelecimentos de ensino'.

É, assim, uma entidade regularmente 'instituída', de finalidades não econômicas (Estatutos fls. 9 art. 1º) que não admite a distribuição de eventuais lucros, sob quaisquer formas, aos seus membros (Estatutos, art. 6).

Como bem decidiu a egrégia 7.ª Câmara Cível, no Agravo de Petição nº 25 508 (ac. xerocopiado às fls. 75) a Lei nº 5 172, de 1966, art. 14, não exige que a instituição seja desinteressada ou somente preste serviços gratuitos. Exige, simplesmente, que ela não distribua qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucros ou participação no seu resultado. Assim, os seus serviços prestados como remuneração, sob qualquer forma, não a fazem perder o direito à imunidade fiscal, ainda que lhe proporcionem lucros e a tornem patrimonialmente próspera.

Provê-se, pois, o apelo, para conceder-se a segurança."

Votou vencido o ilustre Des. Hamílton de Moraes e Barros, que denegava a segurança pelos seguintes fundamentos:

"Nego provimento ao apelo, porque bem decidiu o juiz *a quo*, denegando a segurança. Sem dúvida que prevê a Constituição Federal a imunidade tributária de instituições de ensino, mas a subordina à observância dos requisitos previstos em lei, para a concessão do favor (Constituição Federal, art. 19, III, *c*).

No caso, questionou o Erário Municipal sobre a natureza da atividade da impetrante. Argúi ser estabelecimento de ensino, ou seja, uma sociedade civil prestadora do serviço de instrução. O direito se presume sabido de quem o interpreta, ou aplica, mas depende de fato ignorado, incerto, a ser provado. No caso, em mandado de segurança, negando a autoridade à coexistência das condições de merecer o favor, ficou o fato gerador da imunidade ao desamparo de prova, não sendo de colhê-la neste procedimento especial, a não ser que já conste de escritos. Não provou a impetrante que tivesse todas as condições de merecer o favor.

De resto, não se confundem instituições de educação com estabelecimentos de ensino. Há os que instruem e educam de graça e há os que se destinam a prestação do serviço de ensino. Não é de rigor que seja uma sociedade comercial, para a prestação dessa espécie de serviço. Mesmo revestida a roupagem de sociedade civil, é empresa de fins econômicos, visando aos ganhos, ao lucro, o qual aumentará o patrimônio social, a repartir-se com os sócios.

Ainda como fundamentação, reporto-me à sentença recorrida."

Interposto recurso extraordinário, foi ele indeferido pelo seguinte despacho:

"Inconformado com o acórdão de fls. 102-5, proferido nestes autos de mandado de segurança, o município do Rio de Janeiro interpôs o recurso extraordinário de fls. 107-9, com fulcro na alínea *a* do permissivo constitucional.

O entendimento do aresto recorrido encontra-se sintetizado na seguinte ementa:

'Mandado de segurança. Imunidade tributária prevista na Constituição Federal (art. 19, III, *c*), em favor de instituição de ensino. Provimento ao apelo da impetrante. Concessão da segurança. Voto vencido.'

Alega o recorrente violação do art. 14 do Código Tributário Nacional, por ter o acórdão, no seu entender, dispensado a recorrida de cumprir as exigências do mencionado texto legal.

Não se trata, todavia, de negativa de vigência da norma, mas de sua razoável interpretação à luz das provas produzidas, circunstância que afasta o cabimento do apelo extremo, consoante os verbetes 400 e 279 da Súmula. É, aliás, a precisa observação da douta Procuradoria Geral da Justiça em seu parecer de fls. 116, *in verbis*:

'O acórdão recorrido, à luz da prova documental que instrui o pedido inicial, deu por demonstrados os elementos do suporte fático do direito à imunidade tributária e, assim, aplicou o dispositivo em questão, que complementa a norma constitucional, para solver a espécie litigiosa. Não se cogite, pois, de violação de qualquer disposição legal pelo acórdão recorrido. O recorrente se insurge, a rigor, contra o exame da prova tal como procedido pelo decisório impugnado, o que lhe é defeso na via extraordinária (Súmula 279).'

São estas as razões que me levam a indeferir o recurso."

Dei provimento ao agravo para melhor exame.

A douta Procuradoria-Geral da República assim opina:

"1. Inconformado com acórdão que concedeu segurança à recorrida para reconhecer-lhe a imunidade tributária como instituição de educação, o estado do Rio de Janeiro vale-se do apelo constitucional, sob o fundamento de negativa de vigência ao art. 14 do Código Tributário Nacional.

2. Segundo o aresto impugnado, 'dizer que a impetrante não é uma instituição de ensino mas um *estabelecimento de ensino* é complicar, na prática, o que há de mais simples. A impetrante é uma instituição, uma organização que foi instituída para de-

dicar-se ao ensino. Como organização-mestra, regida por estatutos devidamente registrados, na forma da lei civil, pode ter e manter, como tem e mantém, diversos *estabelecimentos de ensino.*

É, assim, uma entidade regularmente *instituída,* de finalidades não econômicas (Estatutos, fls. 9, art. 1º) que não admite a distribuição de eventuais lucros, sob quaisquer formas, aos seus membros (Estatutos, art. 6)' (fls. 102-3).

3. Na verdade, a primeira e indispensável condição para o reconhecimento do privilégio fiscal consiste na verificação de que a pretendente seja mesmo uma *instituição.* Esta é uma categoria especial de pessoas jurídicas, que objetivam primordialmente o interesse público, distinguindo-se, por isso, de outras sociedades civis e associações, de intuitos não econômicos ou sem finalidade lucrativa. Ainda ao tempo da Carta de 1946, comentava Leopoldo Braga, no *Repertório enciclopédico do direito brasileiro:*

'As verdadeiras *instituições* a que se refere o texto constitucional em tela são, neste nosso país, as entidades em que se possa vislumbrar similitude ou correspondência com aquelas que, na França, se classificam como *établis sements d'utilité publique,* as quais, embora nascidas da iniciativa particular e submetidas ao direito privado, ali se consideram, oficialmente, como órgãos *auxiliaires de l'Administration,* por que, de nítida vocação altruística, não visam ao interesse individual ou personalista de seus membros e sim, exclusivamente, ao interesse público' (v. 27, p. 255).

'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 ou principalmente das influições do *interesse particular* de indivíduos ou grupos de indivíduos e apenas ou preferencialmente destinadas à satisfação de necessidades ou ao gozo de benefícios de seus próprios fundadores, membros ou associados.

Foi, sem dúvida, nessa acepção específica, nesse especial sentido técnico-jurídico, que a empregou o dispositivo constitucional brasileiro em exame (alínea *b* do inciso V ao art. 31 da Constituição de 18 de setembro de 1946), ao especificar quais as *pessoas* destinatárias do excepcionalíssimo privilégio da *imunidade fiscal.*' (p. 256).

4. Mas não é só o exame do estatuto da entidade que determinará o seu enquadramento na hipótese constitucional.

5. A Constituição Federal, ao vedar a cobrança de imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, sujeita a imunidade à observância das condições da lei. O Código Tributário Nacional estabeleceu essas condições em seu art. 14, e não são apenas aquelas referidas pelo acórdão: ausência de intuito econômico e não distribuição de eventuais lucros, sob qualquer forma, aos membros da entidade. Deve ela, ainda, aplicar integralmente no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

6. Por outro lado, prevendo o § 1º do mesmo dispositivo que a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício, depreende-se devam sujeitar-se as entidades beneficiárias à fiscalização do poder público, comprovando periodicamente o cumprimento dos requisitos da lei.

7. Entendemos que o acórdão ofendeu, realmente, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ao reconhecer a imunidade da recorrida, sem a comprovação de todos os requisitos da lei, não se caracteri-

zando a liquidez de direito, defendível na via estreita e excepcional do *writ*.

Opinamos, assim, seja conhecido e provido o recurso.

Brasília, 4 de dezembro de 1981. *Miguel Frauzino Pereira*, Procurador da República."

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra (Relator): Não se discute que é vedado à União, aos estados e municípios, instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei — art. 19, III, *c*, da Constituição Federal, nem tampouco que incida, na espécie, o art. 14 do Código Tributário Nacional — que condiciona o reconhecimento da imunidade à ocorrência dos seguintes pressupostos:

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 livros de suas receitas e despesas revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão.

Ora, não se contesta que a recorrida é uma sociedade civil de fins educativos, e não lucrativos, e que não distribua lucros ou vantagens aos seus sócios ou ainda, que não preencha as suas finalidades.

O que impressionou ao fisco foi que a sociedade recorrida é próspera, aufere larga renda dos seus alunos, pela remuneração que cobra, e não concede senão insignificantes bolsas gratuitas.

Entretanto, nem por isso deixa de ser uma instituição de educação, pouco filantrópica que seja.

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 Constituição 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 Código Tributário Nacional.

Daí dizer Aliomar Baleeiro, sempre lembrado:

"Os partidos políticos como instrumentos de governo, e as instituições de educação ou de assistência social, como auxiliares de serviços públicos, não têm capacidade econômica para pagar impostos. Não visam a lucros ou a remuneração dos indivíduos que as promovem ou as mantêm.

Isso, porém, não deve ser entendido como proibição de cobrarem as instituições preços de seus produtos e serviços como fontes de renda, para sua expansão e manutenção. O que se lhes veda é a distribuição dessas rendas como lucros, percentagens, comissões, etc. a seus diretores, administradores, fundadores, membros de Conselho Fiscal, etc. A imunidade é da instituição e só dela saem reflexos para terceiros.

A propósito da imunidade recíproca (Coment. II a IV, ao art. 9º, supra), já manifestamos a convicção de que 'bens e serviços' são todos os que, móveis e imóveis, corpóreos ou não, possui ou desempenha a pessoa mencionada pela Constituição ao estabelecer a imunidade. Vale, aqui, quanto já escrevemos em *Limitações constitucionais* (5. ed. 1977. p. 179 e segs.).

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspira-

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

O que ressalvou foi que:

"Não está coberto pela imunidade, em nossa opinião, o estabelecimento de ensino explorado profissionalmente pelos seus proprietários, ou que, pertencendo a uma instituição, proporcione percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores. Do mesmo modo a casa de saúde, de que é proprietário médico, no exercício da profissão, ou empresário de sua exploração econômica, não é instituição de assistência. Esta é essencialmente *no profits*, como dizem os norte-americanos. Ver jurisprudência citada na p. 93.

Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros" (in *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Forense. p. 108-9).

Na busca que procedi na jurisprudência, não encontrei julgado desta Corte que amparasse a interpretação restritiva propugnada pelo ilustre Procurador da República, Dr. Miguel Frauzino Pereira, em seu bem lançado parecer.

Pelo contrário, no RE nº 58 691-SP, assim decidiu a 1.ª Turma, em acórdão relatado pelo eminente Ministro Evandro Lins:

"Para gozar da imunidade prevista no art. 31, V, *b*, da Constituição, não é necessário que a sociedade de objetivo educacional ministre o ensino gratuito totalmente. RE conhecido e provido" (*RTJ, 38*: 182).

Aduzindo o relator:

"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 rendas para a sua manutenção.

A instituição pode ter rendas e cobrar serviços.

A condição para a 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.

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."

Por esses motivos, e porque não seja lícito reexaminar os fatos — Súmula 279 — não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE nº 93.463-4 — RJ. Rel.: Ministro Cordeiro Guerra. Recte.: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro (Adv.: Arthur José Faveret Cavalcanti). Recda.: Sociedade Educacional Professor Nuno Lisboa (Adv.: Marcelo Nogueira da Cruz).

Decisão: não conhecido. Unânime. 2.ª Turma, 16.4.82.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à sessão os Srs. Ministros Cordeiro Guerra, Moreira Alves, Decio Miranda e Firmino Paz.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Mauro Leite Soares.