

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Algumas Ponderações Acerca da Desconsideração do Direito à Fruição da Imunidade Tributária por Parte das Entidades Educacionais sem Fins Lucrativos

André Elali

Professor Adjunto de Direito Tributário no Departamento de Direito Público da UFRN. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie e Doutor em Direito Público pela UFPE, com Estágio e Pesquisa no Departamento de Propriedade Intelectual, Concorrência e Direito Tributário do Instituto Max-Planck, em Munique, Alemanha. Advogado.

Evandro Zaranza

Professor de Direito Tributário na FARN. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e Mestre em Direito Constitucional pela UFRN. Advogado e Presidente da Comissão de Defesa do Contribuinte da OAB/RN.

Resumo

Os autores visam examinar a desconsideração do direito à fruição da imunidade tributária por parte de entidades de educação sem fins lucrativos. Analisando-se o instituto das imunidades tributárias como forma de estímulo de atividades relacionadas com a função pública, tendo em vista os próprios objetivos do Estado brasileiro, pretende-se examinar de que forma o lançamento pode desconsiderar essa proteção constitucional de agentes econômicos que, não sendo lucrativos, não revelam capacidade contributiva.

Abstract

The authors examine the tax immunity for nonprofit education entities and the possibility of its suspension by fiscal authorities. Analyzing the tax immunity as a fiscal incentive for activities related to the public interest, the authors intend to study how may fiscal authorities suspend the immunity and constitute tax credits against those economical agents, which, in general, do not have ability to pay.

I. Objeto do Estudo

Tem sido muito comum, em todas as esferas da Federação brasileira, a constituição, pelos respectivos Fiscos, de créditos tributários em face de entidades imunes. Mais comum ainda tem sido a desconsideração da imunidade tributária por parte dos órgãos da Administração Tributária por meras presunções, partindo-se da premissa de que o ônus de provar o pleno atendimento dos requisitos legais seria das entidades e não das autoridades que detêm a atribuição do lançamento.

Este estudo visa analisar alguns pontos relativos ao tema da desconsideração, por presunção, das imunidades tributárias, que, como se sabe, visam estimular certos comportamentos dos agentes econômicos em face da inexistência de tributação

para a concretização de direitos fundamentais e da ordem econômica teorizada na Constituição.

Preende-se, pois, averiguar os limites das descon siderações que vêm sendo realizadas pelos Fiscos sem a necessária prova de alguma irregularidade que comprometa a finalidade não lucrativa das entidades imunes. Afinal, como adverte, com razão, Hugo de Brito Machado, “em matéria tributária não são raros os exemplos do amesquinha mento da supremacia constitucional”¹, devendo, em tais exemplos, o Poder Judiciário intervir para evitar ainda maiores distorções do sistema social².

II. O Requisito da Motivação do Ato Administrativo

Não é novidade alguma a sujeição do processo e do procedimento administrativos a determinados princípios específicos e genéricos, provenientes tanto da legislação processual, quanto da própria Constituição Federal, inserindo-se na temática, de modo especial, dois princípios: (i) o princípio da motivação; (ii) o princípio da vinculação.

No mesmo sentido, a expedição de atos administrativos se submete a limitações objetivas, que são, em verdade, garantias do Estado Democrático, para o fim de se evitar o arbítrio, o excesso, práticas contrárias ao que se entende por razoável. A propósito, sabe-se que são pressupostos de validade de qualquer ato administrativo: (i) o sujeito; (ii) o motivo; (iii) os requisitos procedimentais; (iv) a finalidade; (v) a causa; e (vi) a formalização. Logo, qualquer defeito em pressuposto de validade suscita o dever de invalidação³.

Destarte, a motivação do ato administrativo possui duas dimensões: (i) a formal, e (ii) a substancial. Enquanto a primeira diz respeito à exposição das razões de fato e de direito que ensejaram a edição do ato, a segunda “é um meio que permite a recondução do conteúdo do ato a um parâmetro jurídico que o torne compatível com as demais normas do sistema do direito positivo. Noutro giro: confere ao ato um laço de validade com o ordenamento jurídico.”⁴ *Inter alia*, a motivação não é qualquer exposição ilógica e sem coerência. De fato, como aduz Vladimir da Rocha França, “faz-se necessário que haja a exposição de elementos que sejam idôneos para justificar sua expedição. Noutras palavras, *que a motivação seja suficiente*”⁵.

Como aduz Odete Medauar, “se o ato administrativo contém defeitos, desatendendo aos preceitos do ordenamento, é nulo, em princípio”⁶. E o lançamento

¹ “A Importância dos Conceitos Jurídicos na Hierarquia Normativa”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 98. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 71 e ss.

² “Colho aquela afirmação, que aparentemente nada tem a ver com o estudo do direito, para demonstrar que o Direito é o elemento que nos permite distinguir o ser humano dos animais irracionais. Enquanto os animais irracionais resolvem seus problemas de convivência a partir dos instintos e das aptidões físicas de cada qual, os seres humanos procuram resolvê-los racionalmente. Por isso estabelecem normas reguladoras de suas condutas. O direito é esse conjunto de normas. É esse sistema de limites, fruto da racionalidade humana. E como tal há de albergar necessariamente legitimidade e justiça.” *Uma Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 16-17)

³ Cf. Vladimir da Rocha França. *Estrutura e Motivação do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 76.

⁴ *Ibidem*, p. 92.

⁵ *Ibidem*, p. 129.

⁶ *Direito Administrativo Moderno*. 14ª ed. São Paulo: RT, 2010, p. 153.

tributário segue essa mesma regra, pois se trata de ato administrativo que constitui o crédito tributário, resultante de um procedimento administrativo-tributário próprio do poder de tributar.

O lançamento, pois, se trata, no dizer de Lúcia Valle Figueiredo, de “ato constitutivo formal, resultante de procedimento administrativo, que, declarando *quantum debeatur*, habilita a Administração a poder exigir a importância devida”⁷, submetendo-se ao mesmo regime jurídico de qualquer ato administrativo, por óbvio.

Sendo assim, evidencia-se a necessidade de submissão do lançamento ao princípio da motivação, posto que o ato de constituir o crédito tributário deve se fundamentar em uma exposição lógica e clara da interpretação-aplicação do Direito pelo Estado. Isso quer dizer que a motivação não é a mera referência a algum dispositivo normativo ou parecer. Como anotam Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, o princípio da motivação determina que cabe à autoridade fiscal apresentar as razões que levaram-na a tomar certa decisão. Motivar, portanto, não se confunde com fundamentar, que seria a simples “indicação da norma que supedaneou a decisão”⁸.

Tem sido constante a discussão, no Poder Judiciário, de lançamentos tributários realizados sem observância da motivação, sendo reiterada a manifestação de que em casos tais os efeitos do ato administrativo devem ser imediatamente afastados⁹.

Como se sabe, o lançamento tributário, se impugnado, passa a ser objeto do processo administrativo, que visa, primordialmente, à busca da verdade real. Assim, uma vez não atendido o requisito da motivação, fica ainda mais complexa a

⁷ *Curso de Direito Administrativo*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 174. Afirma Regina Helena Costa, ao seu turno, que o lançamento “é o ato administrativo vinculado, declaratório do nascimento da obrigação principal, mediante o qual se procede à identificação dos sujeitos dessa relação, bem como à apuração do valor a ser pago a título de tributo, conferindo-se exigibilidade ao crédito correspondente” (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 221).

⁸ *Princípios do Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 58 e ss.

⁹ Nesse diapasão: “Direito Administrativo - (...) Auto de Infração - Ato e Procedimento Administrativo - Falta de Motivação - Invalidez - (...) 3. É nula a decisão administrativa e, conseqüentemente, o procedimento administrativo instaurado (com contaminação do auto de infração), em virtude de ausência de motivação para a conclusão a respeito da existência de infração administrativa eventualmente praticada pela impetrante. 4. A ausência de motivação vicia inexoravelmente o ato administrativo impugnado, não sendo possível que a administração pública atue sem que haja demonstração clara e segura da ocorrência da infração supostamente praticada pelo administrado. Faz-se mister que o ato administrativo seja revestido de legalidade substancial, aí incluída a motivação da decisão no âmbito do procedimento administrativo instaurado. 5. Apelação e remessa necessária conhecidas e improvidas.” (TRF 2ª Região - AMS 96.02.40401-9 - 8ª Turma - Rel. Juiz Fed. Conv. Guilherme Calmon Nogueira da Gama - *DJU* 18.09.2006 - p. 449); “Ato Administrativo - Fundamentação e Motivação - Ausência - Nulidade - (...) É dever da administração analisar eventual recurso que possa ser interposto visando à desconstituição do ato administrativo. Exigência constitucional do art. 93, inciso IX. A motivação abrange não só a série de circunstância de fato e de direito da decisão administrativa, mas também seus fundamentos jurídicos e o resultado final almejado. É imprescindível, para avaliação da razoabilidade, conhecer os motivos que levaram a administração a adotar determinada medida (objeto do ato administrativo) para alcançar a finalidade que decorre implícita ou explicitamente da lei. Daí a necessidade de motivação. Não se exige fórmula sacramental para a motivação; o que se entende necessário é que fiquem documentados, de algum modo, os motivos, para posterior apreciação, seja pela própria administração, seja pelos demais poderes do estado, nos limites de suas competências constitucionais. Recurso improvido.” (TJSP - AC 137.970-5/9-00 - 9ª CDPúb. - Rel. Des. Antonio Rulli - *DJSP* 04.12.2003 - p. 47)

comprovação da verdade real, seja pelo particular, seja pelo Estado. Não se pode deixar de lado, portanto, a noção de que a busca da verdade material é princípio indeclinável da Administração Tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais¹⁰. E a exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e a sua representação formal. Disso decorre a conclusão de que “as faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do processo administrativo”¹¹.

III. O Ônus da Prova no Direito Tributário

Tem sido discutido com frequência de quem é o ônus da prova em matéria tributária¹². Com a evolução dos estudos doutrinários, tem sido suscitado que a prova é ônus da Administração Tributária, porquanto a própria lei obriga que o ato jurídico seja fundamentado, conforme registra Paulo de Barros Carvalho, que afirma:

“significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. Caso o sujeito passivo venha a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exhibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem quadrará provar o descabimento jurídico da impugnação, fazendo remanescer a exigência.”¹³

Nesse contexto, infere-se que uma coisa é a presunção de legitimidade da existência do ato administrativo; outra coisa é o conteúdo em si do ato administrativo. Como ensina Suzy Gomes Hoffmann, a presunção de legitimidade em questão não diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, mas à sua existência no mundo jurídico¹⁴. Isso, inclusive, remete o tema ao método de interpretação-aplicação do Direito no momento contemporâneo, afastando-se do enfoque político estatista e autoritário do passado¹⁵. Cite-se, por oportuno, precedente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região em que foi Relator o Professor João Batista Gomes Moreira, e no qual ficou assentado que: “(...) A presunção de legitimidade do ato administrativo, atributo que, por sua raiz absolutista, vem perdendo prestígio, não é suficiente para inverter o ônus da prova no processo administrativo destinado à aplicação de pena.” (AMS 1999.01.00.037217-6/MG - DJ 25.10.2002)

¹⁰ Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 246. No mesmo diapasão, infere-se a lição de Odete Medauar e de Hely Lopes Meirelles. Veja-se: Odete Medauar. *Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1993; Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1999.

¹¹ Cf. James Marins, *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 177-178.

¹² Cf., especialmente, *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. Vários autores.

¹³ “Notas sobre a Prova no Processo Administrativo Tributário”. *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*, pp. 859-860.

¹⁴ *Teoria da Prova no Direito Tributário*. Campinas: Copola, p. 127.

¹⁵ Cf. João Batista Gomes Moreira. *Direito Administrativo - Da Rigidez Autoritária à Flexibilidade Democrática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 265.

Sendo assim, é insustentável o lançamento tributário ou qualquer ato administrativo expedido sem suporte em provas. E mesmo nas hipóteses de presunções fiscais¹⁶, ainda continua competindo à autoridade administrativa “apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade”¹⁷.

Logo, o lançamento há de se submeter à noção de que constitui, na linguagem de Marcio Pestana, verdadeira “mensagem de ataque”, pois exige do “Administrado a adoção de uma certa conduta”, e, para tanto, “perquire da tipologia tributária, ou seja, procura identificar, segundo o contexto jurídico e de acordo com a linguagem apropriadamente utilizada para tal finalidade, a previsão constante do cardápio que reúna condições de potencialmente ser aplicada ao caso concreto (...). Se a situação almoldear-se ao que se convencionou designar obrigação tributária, exigirá o pagamento do tributo”¹⁸. A autoridade lançadora precisa comprovar o cometimento de eventual ilícito para o fim de aplicar o direito, através da teoria da regra-matriz, utilizando-se, pois, dos critérios necessários à imputação da obrigação objeto da relação¹⁹.

Disso se conclui que, inexistindo provas para a comprovação do narrado no lançamento, este deve ser nulificado, porquanto contrário ao sistema, que impõe a presunção de cumprimento da legislação por parte dos particulares. Ou seja, a presunção é sempre que tudo está ocorrendo como deveria, sendo a exceção o cometimento do ilícito, que há de ser provado²⁰. Concorda-se, portanto, com Fabiana Del Padre Tomé, que afirma:

¹⁶ Cf. Humberto Ávila. “Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa”. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 9º volume*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 277-280.

¹⁷ Cf. Fabiana Del Padre Tomé, “Prova e Aplicação do Direito Tributário”. *Direito Tributário - Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 623.

¹⁸ *A Prova no Processo Administrativo Tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, pp. 163 e ss.

¹⁹ “A mensagem de ataque, endereçada a registrar a ocorrência de um agir desconforme ao contexto e aos códigos jurídicos correspondentes, imprescindivelmente deve registrar o exato momento da sua ocorrência, segundo tábua de controle do tempo que seja reconhecida pela ordem jurídica como apropriada para servir de referencial para registrar-se o instante da ocorrência relatada. Na modalidade de mensagem endereçada ao ilícito, torna-se relevante realçar o marco temporal que se refira aos instantes em que os motivos do agente estavam sendo encorpados. O motivo do agir, e, mesmo, às circunstâncias que envolveram este agir, como se sabe, especialmente no que se refere a assuntos ligados ao segmento tributário, quando dizem respeito a dolo, não são tomados de supetão ou como respostas meramente reflexas a uma determinação. A narrativa acerca do tempo em que o agir motivacional teve lugar, assim como das circunstâncias que o envolveram, auxilia a mensagem de ataque a ganhar robustez e chances de prosperidade, segundo os códigos comunicacionais da realidade jurídico-tributária. Assim, ao motivo de agir e às circunstâncias associa-se o elemento temporal, compondo o trinômio valioso para surpreender-se a ação desconforme à realidade jurídica.” (Cf. Marcio Pestana, *op. cit.*, pp. 206-207)

²⁰ Sobre o assunto, assim se manifesta reiteradamente o Carf, antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: “IRPJ - Omissão de Receitas - Indícios - A atividade administrativa de lançamento há de se submeter ao princípio da reserva legal, o que faz com que as exigências tributárias somente possam ser formalizadas com prova segura dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação ou mediante a demonstração de que ocorreram os fatos expressamente arrolados pela lei como presunção de omissão de receitas.” (CC, 3ª Câmara, 2ª Turma, Acórdão 103-21-652, Relator Cons. Paulo Jacinto do Nascimento, j. 18.06.2004); “Recurso Voluntário - Omissão de Receita - Presunção Simples - Incumbe à fiscalização apresentar um conjunto de indí-

“Tratando-se de lançamento realizado pela autoridade administrativa, esta precisa motivar seu ato mediante emprego de linguagem das provas. Sendo a norma individual e concreta emitida pelo particular, a ele incumbe demonstrar a veracidade dos fatos alegados (essa comprovação pode consistir em deixar à disposição da fiscalização os documentos relativos ao fato relatado no antecedente da norma individual e concreta). Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento.”²¹

Com base nessas ponderações, nota-se que, para gerar efeitos no âmbito do sistema, o lançamento deve fiel obediência à motivação. Não motivado o ato de constituição de crédito tributário, especialmente quando afastada hipótese de imunidade, põe-se de lado a própria segurança jurídica, porquanto se afasta a certeza em face de uma dúvida, uma presunção não revestida de prova. Se for o caso, deve a autoridade provar; não o fazendo, não pode simplesmente desnaturar a figura da entidade imune.

IV. Questões Relativas à Imunidade da Tributação - Aplicabilidade, Abrangência e Orientação Jurisprudencial - As Entidades de Educação Imunes como Complementares ao Papel do Estado Brasileiro - O seu Correto Tratamento Jurídico-tributário

Por outro lado, comente-se que a imunidade da tributação consiste numa efetiva limitação às competências tributárias, ou seja, limitação ao chamado poder tributante, impedindo que os entes federativos criem e cobrem tributos por evidente falta de competência tributária (art. 150, VI, CF).

Assim sendo, presente hipótese de imunidade à tributação, fala-se em falta de competência tributária ou até mesmo em incompetência. Dessa forma, tendo em vista que “competência tributária é a faculdade que as pessoas políticas têm para criar, *in abstracto*, os vários tributos que, nos termos da Constituição Federal, lhes são afetos”²², presente a imunidade, faltará ao ente federativo a necessária competência tributária.

Por outro lado, as imunidades tributárias mantêm íntima relação com os direitos fundamentais, com os objetivos do Estado, daí porque se trata de limitação absoluta em face das liberdades preexistentes²³. É esta a lição de Ricardo Lobo Torres, falando em vinculação ao mínimo existencial:

cios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Se permanecer uma dúvida razoável de improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua acepção mais ampla, protegendo o contribuinte da inferência do Estado sobre seu patrimônio.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Acórdão 01-05-095, Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima, j. 17.10.2004)

²¹ “Prova e Aplicação do Direito Tributário”. *Direito Tributário - Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coordenação: Luís Eduardo Schoueri, p. 621.

²² Cf. Roque Antonio Carrazza. “Imunidade, Isenção e Não-incidência”. *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. Coordenação: Aires F. Barreto e Eduardo Domingos Bottallo. São Paulo: Dialética, 2004, p. 95.

²³ Cf. Ricardo Lobo Torres. *Os Direitos Humanos e a Tributação - Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 231.

“É um dos aspectos da proteção ao *mínimo existencial*. O art. 150, VI, *c*, protege a educação, a cultura, a saúde e a assistência social, que, em sua expressão mínima, constituem direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, ainda que implícitos no elenco do art. 5º do texto básico. Em outros países a garantia aparece sob o apelido de *isenção*, posto que, como vimos, não desenvolveram a teoria das imunidades. Mas a extensão, o fundamento e o significado devem ser o mesmo que prevalece entre nós. O fundamento da imunidade das instituições de educação e de assistência social é a *proteção da liberdade*.”²⁴

Em outros dizeres, tratando-se de entidade reconhecidamente vinculada à educação, sem fins lucrativos, inexistente competência tributária relativamente aos impostos. O que se impõe, de qualquer sorte, é o atendimento aos requisitos do CTN, que dispõe:

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

Sobre o assunto, já se manifestou Carlos Vaz, aduzindo:

“Convém lembrar, inicialmente, que as entidades de educação se distinguem de acordo com a origem dos recursos que as constituem e as mantêm. Assim, há entidades que asseguram a sua existência com recursos exclusivamente do poder público; outras, como as autarquias e fundações que, além dos recursos orçamentários do governo, possuem outras fontes de receitas próprias (Decreto-lei nº 200/67, art. 5º, inciso I) e, outras, ainda, com fins lucrativos, que são mantidas apenas com recursos dos particulares, sujeitas aos tributos e contribuições em geral. Existem, porém, aquelas outras instituições de educação particulares, sem fins lucrativos, que são amparadas pela imunidade, por prestarem serviços para os quais houverem sido instituídas e que os colocam à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, além de atenderem, obrigatoriamente, a determinados requisitos de lei, que serão examinados mais adiante.”²⁵

Infere-se, pois, que das várias espécies de instituições de educação, destaca-se a entidade sem fins lucrativos, à qual se dirigiu a Constituição, protegendo-lhe a tributação em face de sua importância na concretização dos próprios objetivos do Estado brasileiro.

²⁴ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, pp. 265-267.

²⁵ “A Imunidade das Instituições de Educação sem Fins Lucrativos”. *Revista de Direito da UFF*, 2000, pp. 213 e ss.

O Supremo Tribunal Federal, ao enfrentar questões relativas à temática sob exame, já se manifestou no sentido de que “A natureza pública da instituição não provém da generalidade de seus participantes e beneficiários, mas dos fins sociais a que atende.”²⁶ Assim, é de se concordar totalmente com a lição de Humberto Ávila, que pondera:

“A natureza das entidades de educação e assistência social depende da finalidade estatutária. É o estatuto social que dispõe sobre as finalidades a serem atingidas. E o fim social atendido é o elemento caracterizador da entidade. (...) As instituições de educação e assistência social podem exercer outras atividades, bem como podem receber contraprestação pelo seu exercício. (...) Equivale a dizer - como já elucidado - que a finalidade da entidade resulta de seus estatutos, não podendo os mesmos prever qualquer forma de distribuição de lucros aos seus sócios. (...)”²⁷

Examinando-se os dispositivos no CTN, nota-se que o requisito essencial é a ausência de fins lucrativos, segundo a lição irretocável de Hugo de Brito Machado, que acentua:

“O sem fins lucrativos é o único requisito essencial para o gozo da imunidade. Os requisitos que a lei pode estabelecer dizem respeito à demonstração daquele requisito essencial. Em outras palavras, os requisitos que a lei pode estabelecer dizem respeito ao modo de demonstrarem aquelas entidades a ausência de fins lucrativos.”²⁸

Destaque-se que a entidade imune não precisa adotar a forma de fundação para obter o tratamento indicado na Constituição, podendo, até mesmo, ser constituída na forma de sociedade e/ou de associação, porquanto, como anotou Fábio Fanucchi, “Não é a forma jurídica que importa e sim o objetivo visado pela criação da entidade.”²⁹ Tanto é assim que, como aponta Hugo de Brito Machado,

“O Tribunal Federal de Recursos, confirmando decisão concessiva de mandado de segurança deferido pelo emitente Juiz e jurista dos mais respeitáveis, José de Aguiar Dias, reconheceu ser imune um estabelecimento de ensino que aplica seus rendimentos só em seus serviços e instalações, embora esteja organizado sob a forma de sociedade anônima, cujo estatuto prevê a distribuição de dividendos e a remuneração de diretores, mas no caso comprovou não ter feito nem uma coisa nem outra.”³⁰

Noutras palavras, como definido por Aliomar Baleeiro, “A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas.”³¹

²⁶ STF - RE 108.796 - Rel. Min. Carlos Madeira - DJ 12.09.86 - p. 16.426.

²⁷ *Op. cit.*, pp. 226-227.

²⁸ *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. I. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 216-217.

²⁹ *In*: Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. I. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 137.

³⁰ *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, p. 218.

³¹ *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 116.

V. A Questão da Suspensão da Fruição da Imunidade em cada Exercício, Ano a Ano, e não de Modo Genérico

Depreende-se, do texto do art. 14 do CTN, que a suspensão requer ato administrativo próprio, vinculado a um exercício em específico, não podendo ser genérico e desmotivado. O texto é aquele: a norma é esta! Este inclusive é o entendimento do STF exemplificado no Ag. Reg. RE 481.364-5-SP, que teve como relator o Ministro Eros Grau, em que a parte agravada foi o Instituto Presbiteriano Mackenzie de São Paulo/SP.

Sobre o tema, adverte Humberto Ávila:

“(...) À autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade. Ela não pode ‘tirar’ a imunidade tributária de uma instituição de educação e assistência social indefinidamente. Essas entidades têm direito à imunidade sobre o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com suas finalidades essenciais se forem instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Realizadas essas condições previstas em nível constitucional, existente está o direito à imunidade. A existência desse direito é *indiferente* à autorização administrativa. Isso equivale a dizer que a entidade de educação e assistência social, relativamente à não-observância dos requisitos legais, não corre o risco de perder a imunidade, mas tão-só possui a possibilidade de ter suspensa sua fruição, algo bem diverso, na medida em que, restabelecidos os requisitos, renovado estará o direito à fruição, mesmo que isso tenha que ser feito judicialmente.”³² (Grifos propositais)

Isso impõe que a Administração Tributária, em eventual circunstância de não preenchimento dos requisitos constitucionais e do CTN por parte de entidade educacional ou assistencial, tem o dever de restabelecer a fruição quando sanado eventual vício. E assim deve ser porque

“O direito à imunidade é inatingível. E como se trata de um instrumento ou meio para assegurar direitos fundamentais é razoável entender-se que não pode ser extinto, nem mesmo por emenda constitucional. O exercício desse direito, vale dizer, o gozo da imunidade tributária, entretanto, pode ser suspenso, nos casos e mediante o procedimento próprio (...).”³³

VI. Presunção de Irregularidades Versus Ônus da Prova do Lançamento

O uso de presunções no Direito Tributário não é apenas possível como necessário. O Estado, para viabilizar seus objetivos e tornar eficientes suas políticas, necessita de instrumentos que viabilizem a arrecadação fiscal. No entanto, no tema do lançamento, especialmente no que tange às entidades educacionais imunes, o dever de provar alguma irregularidade é do Fisco, não sendo admissível a presunção contrária à regra geral, de que há o atendimento aos requisitos legais.

O ponto de vista ora defendido, apesar de não ser pacífico, vem revelando a tendência de alguns precedentes jurisprudenciais, que são importantes orientações à sociedade³⁴.

³² *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 224.

³³ Cf. Hugo de Brito Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, cit., p. 227.

³⁴ Nesse sentido: “Tributário e Processual Civil - Liminar em Ação Civil Pública para Anulação de ‘Cebas/CNAS’ - Intimação Pessoal anterior à Decisão Proferida nos Termos do art. 557, § 1º-A do

VII. Proposições Finais

O tema das imunidades, por si só, revela uma grande complexidade no âmbito do Direito Tributário, por envolver a exceção à regra geral da tributação, porquanto as entidades imunes não revelam capacidade contributiva³⁵. Para a fruição da imunidade tributária, são obrigatórios os requisitos do CTN, que vinculam a finalidade das entidades aos objetivos do Estado, porquanto se está, aqui, diante de auxílio de Estado, ou seja, com a figura do incentivo, subsídio ou subvenção. Entidades imunes, portanto, são sim auxiliadas financeiramente pelo Estado, daí porque devem obediência aos limites do CTN, instrumento normativo hábil a regular tais elementos por se tratar de lei complementar.

O problema de entidades imunes não atenderem aos requisitos legais diz respeito ao lançamento tributário, eis que, sendo atividade vinculada à constituição de créditos tributários em face de pessoas “protegidas” da tributação, que, a rigor, não deveriam revelar capacidade contributiva, se torna fundamental a produção de prova da falta de atendimento dos tais requisitos (art. 14, CTN, em especial).

Não sendo possível a produção de prova no sentido de que a entidade imune não atende aos requisitos do CTN, não se pode presumir alguma irregularidade em prol do lançamento. Quem tem o ônus de apontar e provar qualquer irregularidade é o Fisco, não o contrário. Presume-se, sempre, a boa-fé, a regra geral sendo a de respeito ao sistema. O desrespeito ao sistema há de ser provado. Se, de um lado, o Estado subsidia essas figuras, por auxiliarem, por outro lado, na promoção da ordem econômica teorizada na Constituição, as entidades acabam sendo de fundamental relevância para a sociedade, merecendo, por isso mesmo, tratamento excepcional.

CPC: Desnecessidade - Agravo Interno não Provido. 1 - Compete ao relator dar provimento ao recurso contra decisão que esteja em manifesta desconformidade com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do STF ou de Tribunal Superior (art. 557, *caput*, do CPC), sem que isso signifique afronta ao princípio do contraditório (ou à ampla defesa), porque atende à agilidade da prestação jurisdicional. Quando o relator assim age não ‘usurpa’ competência do colegiado, mas atua dentro do permissivo legal. 2 - Tratando-se de decisão sumária (superficial cognição) e passível de, após melhor instrução, reversão, se o caso, pela sentença, importa perquirir se há fumaça do bom direito e risco do retardo. 3 - Se a entidade goza de imunidade há longos anos, jamais contestada, deferida pela Administração Pública (em prol de quem militam presunções várias), não se pode - de inopino - pressupor dolo, simulação, fraude (sem prova plena em cognição exauriente), nem determinar-se o lançamento das contribuições da ré. 4 - Agravo interno não provido. 5 - Peças liberadas pelo Relator, em 02/06/2009, para publicação do acórdão.” (AGTAG 2008.01.00.04992-03, Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral, TRF da 1ª Região - Sétima Turma, 12/06/2009); “Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. Processual Civil e Tributário. Execução Fiscal. IPTU. Sindicato. Imunidade Tributária. Embargos do Devedor. Ônus da Prova. Fato Impeditivo, Modificativo ou Extintivo do Direito do Autor. Art. 333, II, do CPC. Desprovimento. 1. Se o embargante fez a prova de que teve o seu direito à imunidade expressamente reconhecido pela Fazenda Municipal por meio de processo administrativo, competia ao exequente/embargado a contraprova, porquanto a existência do título executivo, por si só, não é apta a desconstituir o mencionado processo, constituído com a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Precedentes do STJ. 2. Agravo regimental desprovido.” (AGA 2008.01.27.738-5, Denise Arruda, STJ - Primeira Turma, 4.5.2009)

³⁵ Cf. Luís Eduardo Schoueri. “Notas Acerca da Imunidade Tributária: Limites a Uma Limitação ao Poder de tributar”. *Tributação, Justiça e Liberdade - Homenagem a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 393.

Vem merecendo severas críticas doutrinárias e jurisprudenciais a ideia absolutista da presunção de legitimidade do ato administrativo, o que acaba renovando a discussão do lançamento tributário, especialmente quando se está diante de agentes econômicos que auxiliam as funções do Estado, exercendo, por exemplo, serviços de relevância pública.

As formalidades exigidas pelo CTN, tal qual defendido por Hugo de Brito Machado e outros, como Alberto Xavier, são essencialmente vinculadas à inexistência de finalidade lucrativa. As demais exigências são acessórias, sendo aquela a verdadeira base da imunidade tributária. Da mesma forma, não interessa do ponto de vista da tributação a forma sob a qual se constituiu a entidade, porquanto até mesmo uma sociedade pode exercer atividade sem fins lucrativos, obtendo, nesse caso, o tratamento de entidade imune.

O uso de entidades imunes para desvio de sua finalidade não pode ser entendido como regra geral, mas sim exceção, devendo, inclusive, ser objeto de procedimento criminal, até porque se está, eventualmente, diante de prática concorrencial desleal no mercado, o que é ainda mais nocivo ao sistema. *Inter alia*, a prática arbitrária de auditores fiscais, no que diz respeito ao lançamento tributário descabido, deve constituir objeto de ação própria contra o agente causador do dano, visando-se a indenização³⁶ e apuração do eventual cometimento de ilícitos. Somente assim se fortalecerá o Estado brasileiro e o exercício legítimo dos direitos, inclusive econômicos, concretizando-se a ordem econômica proposta na ordem jurídica, sem a qual não se poderá falar em desenvolvimento econômico, redução de desigualdades, liberdade e concorrência no mercado.

³⁶ Cf. Hugo de Brito Machado. "Responsabilidade Pessoal do Agente Público por Danos ao Contribuinte". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 95. São Paulo: Dialética, 2003.