

ASSUNTOS DE INTERESSE GERAL

	PÁGS.
— Junta Comercial do Estado da Guanabara:	
Sociedade anônima de capital autorizado. Depósito bancário das importâncias recebidas dos subscritores (Pareceres do Assistente Jurídico do Ministério da Indústria e Comércio, JORGE AMÉRICO DE ARAÚJO, e do Consultor Jurídico do Ministério da Indústria e Comércio, ALOÍSIO LOPES PONTES)	492
— Livros: EBERT CHAMOUN, <i>Instituições de Direito Romano</i> — J. MOTTA MAIA, <i>Nôvo sistema tributário nacional</i> — ARION SAYÃO ROMITA, <i>Direito do Trabalho aplicado</i> — Diversos, <i>Estudos sôbre a Constituição de 1967</i> — ALÍPIO SILVEIRA, <i>Hermenêutica no Direito Brasileiro</i>	507

DOCTRINA

DO CONCEITO JURÍDICO DE "INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL"

LEOPOLDO BRAGA

Procurador-Geral da Justiça
do Estado da Guanabara
Procurador do Estado

I

Um dos problemas jurídicos mais atuais e palpitantes que ainda hoje se nos defrontam no campo do direito constitucional brasileiro e cuja gravidade avulta, dia a dia, sobretudo pela importância de suas imediatas repercussões nas esferas do direito administrativo e do direito fiscal, é o que concerne à *imunidade tributária* conferida pelo Estatuto básico, de 1946, em seu art. 31, inciso V, alínea *b*, às "*instituições de educação e de assistência social*" e mantida pela nova Constituição do Brasil, de 1967, na alínea *c* do inciso III ao art. 20.

Pelo próprio caráter de *inovação* que apresentava a outorga da excepcional prerrogativa a tais entidades — por isto que jamais consignada nos textos das Constituições anteriores, — escassa era, e continua a ser, a messe de subsídios doutrinários e jurisprudenciais existentes a respeito do assunto. Não obstante a relevância de seu conteúdo jurídico-político e sócio-econômico, infelizmente escapou o tema ao crivo de uma análise mais atenta, aprofundada e elucidativa, por parte dos eminentes comentaristas da lei fundamental pátria. E até hoje, quase vinte e três anos decorridos, muito pouco se tem escrito e publicado em termos de investigação doutrinária, esclarecimento e sistematização da matéria.

Conseqüência dessa lacuna é a desorientação generalizada que se observa em todo o País, quer no setor administrativo, quer no

judiciário, e, ainda, no legislativo (como o demonstrou, lamentavelmente, a Lei (federal) n.º 3.193, de 4 de julho de 1957), acêrca do exato sentido e verdadeiro alcance do *privilégio* a tais pessoas estendido, dando causa a freqüentes equívocos, dúvidas e perplexidades, na interpretação e aplicação do preceito, ensejando, vêzes muitas, o seu completo desvirtuamento por obra de errôneas soluções e abusivas liberalidades, altamente danosas aos interesses do Erário público.

A franquia, mantida pela Carta de 1967, surgiu na Constituição de 1946, nos seguintes termos:

“Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:”

.....
“V — lançar (1) impôsto sôbre:”

.....
“b) templos de qualquer culto, 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”.

Pergunta-se: — Que se deve entender, ali, precisamente, por “*instituições de educação e de assistência social*”? Quais são os entes que, em verdade, sob tal denominação, devem considerar-se como autênticos ou legítimos *destinatários* e *beneficiários* naturais da franquia máxima?

II

A palayra “*instituição*” (oriunda do latim *institutio*, de *instituere*) tem, hoje, no plano jurídico em geral, diferentes acepções.

Uma delas, a mais lata, de alcance amplo e genérico, mui freqüentemente usada em função da sociologia jurídica, do direito público, do direito internacional público e do direito constitucional, mas também empregada em direito privado, ora exprime a idéia

(1) A nova Constituição do Brasil, de 1967, preferiu — e com melhor propriedade técnica — o emprêgo da expressão “*criar impôsto*”, ao da expressão “*lançar impôsto*”, empregada no inciso V ao art. 31 da Constituição de 1946.

do conjunto de leis, normas e princípios fundamentais ou estruturais de uma ordem jurídica, de um regime ou de uma sociedade política (*exempli gratia*: “*instituições brasileiras*”, “*instituições democráticas*”, “*instituições republicanas*”, “*instituições civis*”, etc.), ora designa ou particulariza certas entidades (pessoas jurídicas, públicas ou privadas) dotadas de organização jurídica estável e permanente e de vida própria.

MAURICE HAURIU, em seu ensaio *La Théorie de l'Institution et de la Fondation (Cahiers de la Nouvelle Journée, n.º 4, 1925)*, distingue duas espécies de instituições, a saber: a) as “*instituições-pessoas*” (ou *instituições corporativas*), de que seriam exemplos o Estado, as associações, os sindicatos, etc.; e, b) as “*instituições-coisas*”, cujo tipo por excelência seria a regra de Direito, “porque ela realiza uma idéia no meio social, graças a um poder, o do legislador”.

O mesmo eminente mestre, ao tratar, noutra obra, da *liberdade individual de fundação*, criadora das *instituições sociais espontâneas*, assim explica:

“Hay dos modalidades de la fundación individual: la fundación por *voluntad exclusiva* de un solo individuo y la fundación por *voluntad común* de varios individuos. Del ejercicio de estas dos modalidades de la libertad de fundación resultan dos categorías de cuerpos constituídos: 1.º, los *establecimientos* (hospitales, hospicios, etc.), que surgen, por lo general, de una fundación por voluntad aislada, y en los cuales no subsiste un grupo permanente de miembros que puedan ser considerados como continuadores de la fundación, sino que la obra se sostiene principalmente por las rentas de un patrimonio afecto desde el principio; 2.º, las *corporaciones (universitates)*, que surgen de una fundación por voluntad común, y en las cuales subsiste un grupo permanente de miembros que continúan la fundación, que están unidos entre sí por esta forma especial de consentimiento que se llama *comunión de acción*, y que sostienen la obra por cotizaciones o contribuciones periódicas” (M. HAURIU, *Principios de Derecho Público y Constitucional*, ed. espanhola,

trad. de CARLOS RUIZ DEL CASTILLO, 2.^a ed., Madri, s/d., pág. 519).

Mas, êle próprio, dando especial relêvo à *causa* genetriz da idéia, distingue, entre as instituições sociais, aquelas originadas do interêsse *egoístico* e aquelas nascidas do ânimo *altruístico* de mera e desinteressada cooperação social:

“Estas manifestaciones de voluntad comportan una *intención de fundar*, como la donación comporta en el donante la voluntad de dar. Este *animus condendi* se aplica a un objeto, que es la idea de *la obra a realizar*; tiene una *causa*: la esperanza de lucro, si se trata de la fundación de una sociedad mercantil; la esperanza de aliviar una necesidad si se trata de una fundación *desinteresada*, como la de una institución caritativa, etc.” (*op. cit.*, pág. 521).

ALFRED LÉGAL e JEAN BRETHER DE LA GRESSAYE, em obra conjunta (*Le Pouvoir Disciplinaire dans les Institutions Privées*, Paris, 1938), ao definirem a *instituição* como “un *groupement* de personnes réunies autour d’une *idée*, afin de la réaliser grâce à une *organisation permanente*” e indicarem como seus dois principais elementos “*uma idéia a realizar em comum*” e “*uma organização permanente para realizar a idéia*”, sublinhando, outrossim, que essa “*idéia*” exprime um “*interêsse coletivo*”, vale dizer, é uma idéia cuja realização importa a um número maior ou menor de pessoas, apartam intencionalmente êsse conceito particular de *instituição social* da noção clássica de *instituição jurídica* — definida por BONNECASE como “um conjunto de regras de Direito, formando um todo orgânico que rege as diversas espécies de relações decorrentes de um fato único e fundamental” (*Introduction à l’étude du Droit*, 2.^a ed., 1931, ns. 45 e segts.). Entendem êles que a *instituição social* não poderia ser confundida com a *instituição jurídica*, sendo, pois, artificial a aproximação que se pretenda estabelecer entre as duas noções, por isto que a noção de *instituição jurídica*...

“n’a qu’un rapport lointain avec la notion de *groupement social organisé* qui est la caractéristique de “*Vinstitution*” tout court” (*op. cit.*, pág. 28, nota 8).

Afastam-se, também, *et pour cause*, da concepção bipartida de HAURIU (“*instituições-pessoas*” e “*instituições-coisas*”):

“Cette conception, déjà esquissée par HAURIU dans les *Principes de Droit Public* (2.^a ed., 1916), pág. 108 a 109), ne nous paraît pas bien établie aussi n’adoptons-nous la théorie de l’institution que pour les corporations, les collectivités, qui, d’ailleurs, seules nous intéressent” (*op. cit.*, pág. 28, nota 9).

Todavia, ao considerarem apenas a *instituição social* ou *corporativa*, conquanto a encarem e conceituem em sua acepção mais ampla e genérica, compreensiva de *corporações* ou coletividades organizadas e unidas por interêsses coletivos de vária ordem, morais e pecuniários, egoísticos e altruísticos, subdistinguem, ainda, nitidamente, entre umas e outras:

“Cet intérêt, collectif ou commun, est *tantôt pécuniaire, tantôt moral*, ou l’un et l’autre à la fois, il peut être *égoïste* ou *altruïste*, peu importe. Mais ce qu’il faut noter c’est que, toujours, dans l’institution il y a un groupe d’hommes intéressés à la réalisation de l’idée. C’est évident pour les sociétés et associations: ou bien elles sont constituées précisément *dans l’intérêt de leurs membres, pour leur rendre service*, tel est le cas pour les sociétés commerciales, les syndicats et autres groupements professionnels, les sociétés coopératives ou mutuelles, les cercles; ou bien elles sont créées *en faveur d’autrui*, comme les associations d’éducation ou de patronage de la jeunesse, les associations charitables, les sociétés scientifiques et littéraires, mais même si elles doivent faire bénéficier le public de leur activité, leurs membres sont intéressés à l’œuvre, car en entrant dans ces groupements ils manifestent l’importance qu’ils attachent à la réalisation de l’idée au profit des tiers. Il en est de même pour les collectivités publiques, telles que l’État, les communes, car les citoyens sont directement intéressés à l’œuvre politique ou administrative” (*op. cit.*, pág. 31).

FRANCESCO MESSINEO, depois de explicar que, *na sua acepção ampla e genérica*, a “*instituição*” tem manifestações múltiplas e pode definir-se como sendo “*ogni ente o corpo sociale, che abbia assetto stabile o permanente e formi corpo a sè, con una vita propria*”, exemplifica:

“Cosi, della comunità internazionale, dello Stato e della Chiesa cattolica — massime istituzioni, che esplicano funzioni normative, ma non soltanto normative (es. funzioni giurisdizionali) — si scende alle minime, quale può essere una modesta società comercial, o una circoscritta associação de direito civile, nelle quali la funzioni giurisdizionali) — si scende alle minime, quale (*Manuale di Diritto Civile e Commerciale*, 8.^a ed., Milão, 1950, tomo I, § 1.^o, n. 13 da “*Introduzione*”, página 26).

Nesse conceito *lato, amplo*, de “*instituição*”, bem se vê, cabe a própria *empresa* comercial ou industrial de interesse particularista e fim lucrativo, como o demonstra o mesmo autor, mais além, ao tratar de “*il concetto di impresa come istituzione*” (*op. cit.*, § 22, n.^o 17).

Não é, porém, essa acepção a que, de há muito, se vem elaborando em doutrina, no campo do direito administrativo, do próprio direito civil e, mui especialmente, do direito tributário, para conceituar e identificar a “*instituição*” *stricto sensu*, e sim aquela outra, de conteúdo *específico*, adequada a distinguir e qualificar *uma certa e especial categoria de pessoas jurídicas* que, por seus fins institucionais de eminente *interesse público*, se constituem, a bem dizer, *órgãos auxiliares da atividade estatal*, em direta e imediata colaboração com o Poder Público (*exempli gratia*: “*instituições de socorro público*”, ou “*de assistência pública*”, “*instituições de previdência social*”, “*instituições de cultura*”, etc.).

III

Pela simples leitura do dispositivo constitucional em exame, atenta a natureza especialíssima da matéria ali versada — outorga

de *imunidade tributária* (apanágio do Poder estatal) e, pois, extensão de *privilégio* objetivando coisas e pessoas jurídicas, — e, demais disso, estando, como está, o termo “*instituições*” acompanhado do complemento de relação atributiva restritiva — “*de educação e de assistência social*” (2), — é de concluir-se que a expressão “*instituições de educação e de assistência social*” foi ali empregada com sentido técnico-jurídico próprio ou *específico* de direito administrativo, não somente para individuar *uma certa e determinada categoria de pessoas jurídicas* (“*instituições*”), mas, ainda, para, dentro dessa especial categoria, discernir e contemplar com o excepcional benefício (verdadeiro *privilégio*), nomeadamente, duas subespécies, a saber: a) “*instituições de educação*”; b) “*instituições de assistência social*”.

Mas, que vem a ser “*instituição*” no sentido técnico-jurídico (*específico*) acima mencionado?

IV

Na terminologia comum do direito administrativo, nacional e estrangeiro, como até em certa literatura do próprio direito privado, tornou-se encontradiço, senão mesmo correntio, o emprêgo do vocábulo “*instituição*” como equivalente, quicá sinônimo, de “*fundação*”, — fato explicável pela mera circunstância de ser esta, por excelência, a pessoa jurídica que se origina da ação de *instituir*, em contraposição às *sociedades, associações* ou *corporações* que, por via de regra, não se *instituem*, mas se *constituem*, conforme observa o eminente PONTES DE MIRANDA (*Tratado de Direito Privado — Parte Geral*, — Rio de Janeiro, 1954, vol. 1.^o, pág. 448).

Todavia, não é ortodoxá essa freqüente confusão entre os dois conceitos; pois, enquanto o de “*fundação*” permaneceu restrito à idéia da personificação de um patrimônio destinado, por vontade do *fundador* e de modo estável, à consecução de determinados fins, sucede que o conceito de “*instituição*”, mais flexível, evoluiu e se dilargou na tecnologia do direito, alcançando uma acepção mais ampliada,

(2) A nova Constituição, de 1967, corrigiu a locução substituindo a conjunção copulativa “e” pela alternativa “ou”.

de modo a comportar também no seu significado certas *corporações* ou *associações*, de iniciativa privada ou, mesmo, estatal, especialmente criadas, organizadas e mantidas com destinação fundamental a *fins de interesse público*, vale dizer, visando ao bem de todos, ao proveito social comum, ao interesse geral da coletividade.

Já o clássico GIERKE, ao distinguir entre “*corporações*” e “*instituições*”, incluía na classe destas últimas a *fundação*, mas como uma *subespécie*, — não identificando ou confundindo, portanto, os seus respectivos conceitos (OTTO VON GIERKE, *Deutsches Privatrecht*, Leipzig, 1895, vol. I, § 60).

Assim também, ainda entre os alemães, DERNBURG, situando as “*instituições*” como uma *terceira espécie* de pessoas jurídicas, ao lado das *corporações* e das *fundações* (*Pandekten*, I, § 59, pág. 134; § 62, n. 1, pág. 143), no aludido § 62, sob a epígrafe “*instituições e fundações*”, separou e discriminou essas figuras jurídicas, reconhecendo maior latitude à “*instituição*”, tanto que em tal conceito considerou abrangidos o Fisco e outros entes de criação estatal, dentre êles as universidades. Confirma-o a explicação ministrada em nota n.º 1 ao texto, *in verbis*, segundo a versão do tradutor italiano:

“Prima la teoria identificava le *corporazioni* con le persone giuridiche: cfr. ROTH, *Annali di IHERING*, vol. I, pág. 188, nota 1. Il SAVIGNY, vol. II, pág. 242, distingue *corporazioni* e *fondazioni*. Accanto a queste devono rilevarsi come *terza specie* le *istituzioni*” (DERNBURG, *Pandette*, vol. 1.º, parte 1.ª — Parte Generale, — tradução italiana da 6.ª ed. alemã, por FRANCESCO BERNARDINO CICALA, — Turim, 1906, pág. 180, § 62 e nota 1).

V

O dispositivo constitucional em exame, como se vê, ao invés de empregar um termo de alcance necessariamente geral, de sentido sempre lato e genérico, *verbi gratia*, “*entidades*”, “*pessoas*”, “*organizações*”, “*obras*”, “*estabelecimentos*”, etc., usou, ali, com intencional justeza terminológica, do vocábulo “*instituições*” em sentido *específico*, dispensando-se de uma definição (que também não deu para

“*templos*” nem para “*partidos políticos*”), já por corresponder, sabidamente, na doutrina do direito administrativo, a palavra “*instituição*” (de educação, de assistência, de beneficência, de caridade, etc.) a um conceito técnico-jurídico próprio e restrito à configuração de certa e determinada espécie, ordem ou categoria de entes, já por não ser da índole e da técnica das Constituições — leis sintéticas — definir e miudear os institutos de direito, as coisas e as relações jurídicas a que se referem, — tarefa essa deixada a cargo da doutrina e da legislação ordinária complementar, consoante a lição magistral de RUY BARBOSA:

“As Constituições não têm o caráter analítico das codificações legislativas. São largas sínteses, sumas de princípios gerais, onde, por via de regra, só se encontra o *substractum* de cada instituição, nas suas normas dominantes, a estrutura de cada uma reduzida, as mais das vezes, a uma característica, a uma indicação, a um traço. Ao legislador é que cumpre revestir-lhes a ossatura delineada, impor-lhes o organismo adequado e lhes dar capacidade real de ação”.

Assim, pois, — e como, linhas adiante, mais desenvolvidamente se demonstrará, — a primeira e indeclinável *condição* para que se reconheça a um ente jurídico de caráter educacional ou assistencial o direito ao gozo do aludido benefício constitucional, vale dizer, o *privilégio da imunidade tributária* em conformidade à norma de exceção contida na letra e no espírito dos textos em exame, é a de que se trate de uma verdadeira e propriamente dita “*instituição*” (inconfundível, em sua acepção específica de direito administrativo, com a “*empresa*”, de fins lucrativos, com a “*sociedade fechada*” e com a simples “*corporação*” ou “*associação*” de indivíduos visando à consecução de fins de interesse particular próprio, comum ou recíproco), isto é, que se trate de uma entidade — pública ou privada — instituída ou 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 interesse geral da comunhão dos indivíduos ou ao menos de determinadas classes sociais.

VI

Em verdade, a “*instituição*” *stricto sensu*, assim encarada e considerada como *uma categoria das pessoas jurídicas*, não se pode nem se deve confundir com a simples “*associação*” (ou “*corporação*”); antes, dela se distingue e diferencia, já pela natureza e alcance dos seus *fins* institucionais, já pela qualidade e condição dos seus *beneficiários*, isto é, dos *destinatários* de seus serviços, utilidades ou vantagens; pois, enquanto nesta última, consoante a definição de RUBINO (*Le Associazioni Non Riconosciute*, Milão, 1940, n.º 2, pág. 2), se identifica

“quel fenomeno per cui due o più persone vengono a trovarsi giuridica e stabilmente vincolate per il perseguimento di uno scopo comune”,

bem diversamente, como ensina ANDREA ARENA (*Le Società Commerciali Pubbliche*, Milão, 1942, pág. 40), “il concetto di *istituzione*, che è sorto dal diritto canonico”, requer, como pressuposto necessário,

“... che l'ente persegua *un interesse generale*, non soltanto o esclusivamente l'*interesse dei soci*”.

*
* *

Já vimos, linhas atrás, como conceitua MESSINEO, na multiplicidade de suas manifestações, a “*instituição*” considerada em sua aceção comum, ampla e genérica, compreensiva de todas as formas de organização social mais ou menos estável, inclusive a empresa comercial.

Todavia, éle próprio, estabelecendo, de logo, diferenciações necessárias, alude, outrossim, a seguir, àqueloutra noção *específica* e, pois, restrita, de “*instituição*”, quando regista a opinião doutrinária — hoje universalmente acatada — de que

“l'*istituzione* si distinguerebbe dagli altri tipi di persona giuridica, per il fatto che essa perseguirebbe *un in-*

teresse altrui, ossia diverso da quello del fondatore, o degli associati, con che, essa si contraporrebbe non soltanto alla fundazione, na anche all' associazione” (*op. cit.*, tomo I, § 20, n.º 19, página 296) (3).

Por sua vez, o clássico WHARTON, em seu dicionário jurídico, conquanto observe que a palavra tem sido empregada em diferentes sentidos ou acepções, dá-nos a seguinte definição de “*instituição*”, onde ressalta a essencial característica do *fin público* (“*any public object*”) que está na sua gênese e constitui a sua razão de ser:

“A society for promoting *any public object*, as a charitable or benevolent institution, or literary and scientific institutions” (WHARTON'S *Law Lexicon*, 14.ª ed., A. S. OPPE, *verb.* “*Institution*”, 3).

Salientando que a noção de “*instituição*” há constituído objeto de trabalhos de grande importância e apresentada tem sido sob vários aspectos, com variável intensidade, SUZANNE BASTID passa em revista alguns conceitos e pontos de vista doutrinários (4), entre êles o que formulara BURDEAU, em seu excelente livro *Traité de Science Politique*, e através do qual se positiva a diferenciação

(3) Observa o eminente civilista peninsular que essa distinção “transcende da matéria do Código Civil”. E, do mesmo passo, previne o estudioso contra possíveis equívocos, acentuando a diversidade de acepções do vocábulo:

“Comunque si avverta che l'“*istituzione*” nel senso in cui la si assume in sede di trattazione sulle persone giuridiche, è qualcosa di diverso dall'*istituzione* da cui si è già parlato (retro, § 1.º, n.º 13)” (*op. cit.*, tomo e página citados no texto).

Do mesmo modo, em capítulo outro de sua aludida obra, onde trata do conceito de *emprêsa* como *instituição* (“*Il concetto di impresa come istituzione*”) (§ 22, n.º 17), prudentemente ressalva FRANCESCO MESSINEO que aí se cogita de um “novo significado”, distinto dos demais já enunciados, exprimindo uma aceção “*eminenteemente privatística*”:

“Si avverta che, nel nuovo significato in cui ora è assunto e applicato, il concetto di *istituzione* va tenuto distinto da quelli più addietro enunciati (cfr. § 20, n.º 12, e § 1.º, n.º 13. Si tratta, cioè, di un'accezione *eminenteemente privatistica*” (*op. cit.*, mesmo tomo I, pág. 332).

(4) SUZANNE BASTID, *Place de la notion d'institution dans une théorie générale des organisations internationales*, em *L'Évolution du Droit Public, Études em l'honneur d'Achille Mestre*, Sirey, Paris, 1956, págs. 43 a 51.

substancial que se oferece no confronto da *instituição* com outros tipos de entes ou organizações, fundada, sobretudo, no fato de que na *instituição* predomina e sobreleva a idéia de uma obra a realizar em proveito ou benefício da *coletividade social*, além e acima dos interesses de um certo e determinado grupo de fundadores ou de associados, de tal modo que, a seu ver, a *instituição por excelência é o Estado* (5). Leiam-se-lhe os comentários a respeito:

“Telle que GEORGES BURDEAU la définit dans son *Traité de Science Politique* (t. II, págs. 234 et s.), *l’institution* se distingue du corps constitué, de la société, de l’association. Sans doute, comme *l’institution*, impliquent-ils l’idée de l’œuvre à réaliser, mais “dans *l’institution*, c’est l’idée qui agit à travers l’entreprise, alors que dans les groupements, sociétés ou corps non institutionnalisés, c’est le groupe ou l’organisme qui agit en vue d’une fin qui, atteinte, sera l’idée réalisée”.

Il s’ensuit que dans *l’institution*, le Pouvoir est intimement lié à l’idée. Celle-ci a pris un tel ascendant sur les hommes qui assurent le gouvernement de *l’institution* que leur volonté ne fait qu’un avec elle. Ils extériorisent l’énergie constructive de l’idée. En fin, le groupe dont la destinée est liée au sorte de *l’institution*, participe d’une communion qui survit à la fondation de *l’institution*.

GEORGES BURDEAU reconnaît lui-même que *l’institution* ainsi comprise a son terrain d’élection sur le plan politique car “c’est là seulement que s’efface la personnalité des membres du groupe devant l’idée de communauté”. Ainsi *l’institution* par excellence, c’est l’État” (*L’Évolution du Droit Public*, Sirey, Paris, 1956, págs. 44 a 45).

O conceito de *instituição* de GEORGES RENARD (*La Théorie de l’Institution*, 1930; — *La Philosophie de l’Institution*, 1939, etc.) se funda essencialmente na idéia da realização do “bem comum”, entendido, porém, no sentido de um *bem comum limitado*, mas no

(5) As demais “instituições” o são precisamente porque nascem e vivem votadas, como o Estado, a fins eminentemente públicos.

de “*un bien commun beaucoup plus général*”, ou, como diz BASTID, invocando GÉNY, — “*en vue du bien commun de tous*”, pôsto que,

“la notion de *bien commun*, fondement pour GEORGES RÈNARD de *l’institution*, porte en elle-même un jugement de valeur. Le bien commun apparaît *supérieur aux biens particuliers*” (*op. cit.*, págs. 47 e 48).

Esse pensamento do grande teórico da *instituição* se acha, ainda, nitidamente refletido no vigor e na síntese destas palavras:

“là où il n’y a pas de *bien commun* mais seulement rencontre de *biens particuliers*, il n’y a pas matière à *l’institution*” (*La Philosophie de l’Institution*, pág. 67).

O próprio HAURIOU, em que pese à amplitude de sua conceituação jurídico-política das instituições sociais, que êle divide e classifica em instituições sociais espontâneas e instituições de fundação individual, põe em realce o ascendente, a importância e a valia da *idéia inicial* inspiradora ligada sempre à realização de uma “obra social” correspondente “às necessidades do meio social”:

“Una institución social consiste esencialmente en una idea objetiva transformada en una obra social por un fundador, idea que recluta adhesiones en el medio social y sujeta así a su servicio voluntades subjetivas indefinidamente renovadas” (*op. cit.*, pág. 84).

Aliás, já IHERING vinculara a razão da existência da *instituição* à idéia de um *fim* comum relacionado com as necessidades de uma determinada época (*L’Esprit du Droit Romain*, ed. franc., trad. de MEULENAERE, vol. 1, págs. 36 e 51).

O eminente Professor FRANCESCO RUFFINI, da Universidade de Gênova, em interessante estudo sob o título — “*La Classificazione delle Persone Giuridiche in Sinibaldo dei Fieschi (Innocenzo IV) ed in Federico Carlo di Savigny*”, informa, aprofundando-se na análise do direito medieval, que os Glosadores compreendiam toda coletividade que se apresentasse como sujeito de direitos públicos ou privados — inclusive o próprio Estado e a Igreja — sob o con-

ceito comum de *corporação*, e só mais tarde, através de um trabalho de espiritualização, no dizer de GIERKE, foi elaborado o conceito de *instituição*, confundido, inicialmente, e ainda hoje por muitos autores identificado com o de *fundação*:

“Cosicché vi inclusero indifferentemente anche quelle figure” (“corporazione”), “che il diritto romano-cristiano aveva contraddistinto già col nome di *pius locus* o di *pia causa*, che il diritto canonico accrebbe immensamente nei suoi intenti di pietà o di carità, e che una dottrina più perfezionata qualificò poi come *istituzioni* o *fondazioni*” (*Studi Giuridici in Onore di F. Schupfer*, Bocca, 1891, Parte Seconda, pág. 321).

Salienta que, assim, o aspecto de *instituição* era “un aspetto quasi completamente nuovo, e ignoto ai diritti laici anteriori o contemporanei”, marcado, entre outros traços característicos (e até mesmo em relação a organizações eclesiásticas ou a simples massas patrimoniais destinadas a um fim religioso ou caritativo), por “un elemento autoritário imposto dal di fuori che sottrae l’ente alla libera disposizione delle parti” e em que... “il *fine pubblico* diventa quasi di regola soverchiante”.

Antes de concluir seu excelente estudo, expõe RUFFINI a teoria de GIERKE (6), no que respeita à diferença entre os conceitos de *corporação* e de *instituição*, nos termos seguintes:

“Conforme invero alla sua teoria, che nell’ esistenza di una volontà unitaria vede il substrato della personalità, il GIERKE definisce la *corporazione* come l’unità, il cui corpo è formato da un organismo corporatizio, e la cui volontà è prodotta dal di dentro, cioè dalla volontà dei

(6) “Per il GIERKE una più adeguata valutazione degli organismi sociali dovrebbe condurre alla formazione di un sistema giuridico di ordine più elevato, che non il sistema dei semplici rapporti giuridici individuali. Al diritto individuale si contrappone un diritto delle collettività, che tende a creare dei concetti autonomi. Si forma così un diritto sociale, il cui apice è formato dal diritto dello Stato. Altri invece si accontenta di veder qui un territorio di confine e in parte comune fra il diritto privato e il pubblico” (*op. cit.*, § 5.º, pág. 369).

più che si unisce. Il principio vivificatore della *corporazione* è pertanto una volontà *immanente* nella persona collettiva.

L’*istituzione* invece è una unità imposta dal di fuori a una determinata collettività, il suo corpo è costituito da un organismo istituzionale, la sua volontà è formata dal distacco e dalla individualizzazione di una porzione di una volontà diversa e superiore alla collettività. Il principio vivificatore dell’ *istituzione* è pertanto una volontà *non immanente* nella collettività, ma *trascendente*” (*op. cit.*, pág. 389).

Não menos sugestivos são, no particular, os ensinamentos e observações ministrados pelo ilustre Professor GIUSEPPE MENOTTI DE FRANCESCO, da Universidade de Milão, no n.º 11, a, de seu magistral verbete sob o título “*Persona Giuridica*” no *Nuovo Digesto Italiano*, a cargo de MARIANO D’AMELIO (Turim, 1939).

Reportando-se ao desenvolvimento histórico da distinção entre *corporações* e *fundações*, alude ao *posterior* surgimento da figura do “*istituto*” ou “*instituição*”, nitidamente delineada pelo direito canônico “come *corpo creato e ordinato da una volontà superiore ed esterna per il conseguimento di un dato fine*”, e que, em face da *corporação*, acabou por assumir a importância de uma categoria geral compreendendo a *fundação* (a qual, portanto, entrava como *subespécie* na aludida categoria das *instituições*).

Depois de aduzir que, segundo os antigos autores, as *corporações* seriam organizações de pessoas associadas para realizar um *fim comum* (*universitates personarum*), ao passo que as *fundações* (como *instituições*) seriam um conjunto de bens destinados a um *fim altruístico* (“*uno scopo altrui*”) (*universitates bonorum*), enumera, em resumo, os traços diferenciais mais característicos que ressaltam do confronto entre as duas categorias de pessoas jurídicas, postos em relêvo por muitos estudiosos (7); mas ob-

(7) “Tali linee possono riassumersi nelle seguente proposizioni: a) nella *corporazione*, le persone costituenti la collettività sono determinate, mentre nella *istituzione* sono indeterminate, per quanto determinabili; b) nell’una, la unione delle persone è provocata da interessi comuni direttamente sentiti, sia che

serva que há pessoas jurídicas de caráter *misto* — a começar pelo Estado, — contendo em si, ao mesmo tempo, elementos da *corporação* e da *instituição*. E explica:

“A proposito di queste persone giuridiche a carattere *misto* si conoscono *corporazioni a tipo istituzionale e istituzioni a tipo corporativo*. Fra le prime, possono essere citati gli attuali sindacati avvocati e procuratori, e, in genere, tutte le associazioni professionali riconosciute secondo l'ordinamento corporativo fascista, giacchè queste persone giuridiche hanno, non solo per scopo di soddisfare interessi propri della categoria, ma sono chiamate a compiere una funzione che va oltre la categoria e si estende a tutto lo Stato, o nella sua attività giuridica come avviene, ad. es., per i sindacati avvocati e procuratori, i quali collaborano all'amministrazione della giustizia, ovvero nella sua attività sociale ed economica, come si verifica per i sindacati professionali in genere” (*op. cit.*, vol. IX, págs. 938/939).

questi interessi abbiano spontaneamente spinto all'unione, sia che questa sia stata imposta in considerazione appunto della solidarietà d'interessi fra gli associati; laddove, nella istituzione, l'unione è meramente artificiale, stabilita solo in forza di una condizione estrinseca, disposta da volontà diversa ed estranea alla volontà di quelli che si considerano partecipi di questa unione, quale, ed es., la condizione di malattia, o di appartenenza territoriale, o di indigenza, ecc.; c) nella corporazione, la collettività degli individui, ai cui bisogni provvede l'attività della persona giuridica, ha, di massima, funzione direttiva della vita dell'ente, sia assegnando inizialmente a questo lo scopo da conseguire, sia predisponendone i mezzi, sia modificandone le regole di funzionamento, sia mutandone lo stesso scopo, sotto l'osservanza di date condizioni più o meno restrittive della volontà dirigente; invece, nella istituzione, la collettività dei destinatari non adempie una funzione attiva per l'esistenza e lo svolgimento di vita dell'ente, e si limita a godere o vantaggi dell'azione, che esso va spiegando, in vista di scopi e in conformità di regole predisposti, gli uni e le altre, in via permanente di una volontà, diversa ed estranea alla collettività medesima; d) nella corporazione l'elemento cosiddetto patrimoniale, pur non mancando, ha importanza minore rispetto all'altro, mentre, per contro, nell'istituzione, l'elemento stesso ha funzione principale e anzi, per una larga categoria, non può aversi istituzione senza l'atto di *destinazione* di un patrimonio allo scopo.

Queste le note differenziali più caratteristiche fra le due categorie di persone giuridiche messe in rilievo dai molti studiosi in materia”.

(*Nuovo Digesto Italiano*, Turim, 1939, verb. cit., vol. IX, pág. 938).

ALFREDO CIOFFI, após observar que as *corporações* se destinam a

“perseguire un fine propostosi dagl'interessati, con volontà ognora perseverante ed adattada agl'interessi concreti ognora mutevoli”,

ensina, mais além, que, ao invés disso, nas *instituições*,

“...gli amministratori... devono provvedere, nell'interesse non proprio; ma di quelli, a cui vantaggio sorse l'istituzione” (*I Soggetti e le Difese dei Diritti Pubblici*, Milão, 1920, págs. 182 e 204).

E, procurando deixar bem certo que entidades de direito privado podem ser destinadas à realização de um *fim público*, esclarece, outrossim:

“Tuttavia è da riflettere che l'ente pubblico è un istituto sociale; ma non sarebbe esatta la reciproca che cioè ogni istituto sociale sia ente pubblico: potrà essere destinato a pubblica utilità senza che perciò acquisti la qualità di pubblico” (*op. cit.*, pág. 195).

Veja-se, agora, a propósito, a lição magistral de FERRARA ao fixar, nitidamente, a diferença existente entre a *associação* (ou *corporação*) e a *instituição*:

“Nelle *associazioni* le persone entrano all'origine come *fondatori* della associazione, cioè como quelli che prendono l'iniziativa di realizzare uno scopo comune. Questo attiene al momento *genetico* della costituzione. Ma anche le *istituzioni* possono risultare da una *fondazione collettiva* di più enti o persone”.

.....
“Prescindiamo dunque dalla costituzione originaria, e vediamo le persone all'opera nella loro qualità di associati. Le persone associate servono come *amministratori*, come *contribuenti*, e come *destinatari*. Le associazioni sono *auto-amministrazioni*. Poichè gli associati perse-

guono uno scopo proprio, da loro stessi scelto, l'opera profitta immediatamente a loro. Questo scopo può essere religioso, scientifico, economico, di diletto, e ridondare agli stessi associati..."

.....
"Vediamo ora che cosa avviene nelle *istituzioni*. Anche qui troviamo le persone dei contribuenti, degli amministratori e dei beneficiari, in modo identico delle corporazioni, soltanto che queste persone si trovano in una diversa posizione, *a causa dell'origine*..." "I beneficiari stanno fuori: l'amministrazione si costituisce per il servizio dell' opera. Il substrato apprestato è solamente quello di un'opera socialmente utile ed economicamente vitale".
.....

"D'altro lato da categoria dei beneficiari talora è così diffusa ed indeterminata che coincide con la *generalità*, l' ente ha *una destinazione pubblica*. Così la classe dei beneficiari scompare, dissolvendosi nella massa amorfa dei cittadini".

(FRANCESCO FERRARA, *Le Persone Giuridiche*, Turim, 1938, págs. 41, 42 e 43).

*
* *

É sobretudo por essa característica do *fim público*, da ação *desinteressada* e *altruística*, que muito se assemelham e, não raro, se encontram confundidos e identificados os conceitos de "*instituição*" e de *fundação*", de um lado, em contraste com o conceito comum da simples "*associação*", ou "*corporação*", — assim entendida a entidade que colima, exclusiva ou principalmente, o interesse ou vantagem *particular* (qualquer que seja) dos próprios membros-associados, e não o benefício alheio e indiscriminado, a ampla e indistinta satisfação de necessidades e aspirações *de interesse geral*. E de tal modo se assemelham, que muitos doutrinadores, especialmente os italianos, estabelecem, por vèzes, sinonímia entre "*instituições*" e "*fundações*" (embora já se houvesse doutrinariamente

firmado que a *fundação* seria apenas uma *subespécie* na categoria das *instituições*, como vimos através dos ensinios de GIERKE e de DE FRANCESCO), chegando a identificar substancialmente os dois conceitos (8), como se lê, por exemplo, em RAGGI, de referência à classificação das pessoas jurídicas, *in verbis*:

"Una distinzione che ha riguardo alla loro struttura è quella che le divide in *corporazioni* o *associazioni* da una parte ed *istituzioni* dall' altra. Taluno classifica la istituzione come differente dalla fondazione, ma in sostanza pare non ci sia diversità intrinseca: le istituzioni sarebbero le fondazioni pubbliche" (LUIGI RAGGI, *Diritto Amministrativo*, Pádua, 1935, vol. 4.º, pág. 95).

*
* *

O legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de *fim público*, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo designio de colaborar com o Estado, suprindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social. Preferiu o uso da palavra "*instituições*" ao da palavra "*fundações*", não só porque — conquanto raras — *fundações* há de interesse puramente privado, como, ainda, porque também existem *associações* ou *corporações* de tipo *institucional*, isto é, instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com *fins públicos*, humanitários, be-

(8) No entender de certos autores, só as *fundações* podem apresentar o perfeito e genuíno caráter de *instituição*, porque este requer, não apenas a predestinação institucional ao *fim público*, mas, ainda, a condição de *imutabilidade do fim* ("*la perpetuità dello scopo*"), que é traço estrutural, orgânico, peculiar à *fundação*, — por isto que instituída por "uma vontade superior e externa para a realização de um dado fim" (DE FRANCESCO, verb. *Persona Giuridica*, no *Nuovo Digesto Italiano*, Turim, 1939, vol. IX, pág. 398), "vontade (do fundador) personificada no ato fundacional e que não só constitui a fundação como também a rege de modo permanente" (CASSO Y ROMERO e JIMÉNEZ-ALFARO, verb. "*Fundación*", no *Diccionario de Derecho Privado*, Barcelona, 1950, vol. I, pág. 2006); — ao passo que na *associação* de pessoas o possível *fim público* (altruístico, filantrópico, caritativo, etc.) da entidade pode, a qualquer tempo, transformar-se em *fim particular* ou egoístico, de exclusivo ou prevalente interesse do grupo de seus membros, por deliberação dos próprios associados, que passariam, assim, a ser, ao mesmo tempo, *contribuintes*, *administradores* e *destinatários*.

neficientes, ou filantrópicos, e não ao interêsse comum *dos seus próprios membros-associados*, conforme regista o mesmo illustre professor da Universidade de Gênova:

“Tutto ciò che sembra assai semplice nella dottrina dà luogo a molti dubbi nella pratica, tanto più quando trattasi di persone giuridiche anomali, nelle quali esista una mistura di elementi, cioè elementi corporativi insieme a elementi istituzionali.

Sono frequenti le *corporazioni a tipo istituzionale*, corporazioni cioè che hanno degli elementi istituzionali, pur avendo la base essenzialmente corporativa; ad esempio: quelle coattive o quelle che curano scopi anche *diversi dagli interessi dei propri membri*” (RAGGI, *op. cit.*, vol. 4.º, pág. 97).

Assim também GOROVITSEFF, procurando demonstrar a dificuldade de efetuar-se uma classificação rígida com exclusiva base nos critérios de “*fim egoístico*” ou “*fim altruístico*”, “*interessado*” ou “*desinteressado*”, adverte de que, conquanto nas *associações*, por via de regra, se confundam os elementos “*fundador*” e “*destinatário*” (diversamente do que sucede nas *fundações*), essa unificação, todavia, não é inelutável e obrigatória como no caso da *sociedade stricto sensu*, mas apenas facultativa, podendo, portanto, acontecer que êsses elementos não coincidam nos mesmos indivíduos, a exemplo das *fundações*:

“... les éléments fondateur et destinataire se confondent dans leurs personnes, mais ce qui fait la particularité de ce type de personne civile, c’est que cette unification des éléments *fondateur* et *destinataire* n’y est pas inéluctable et obligatoire, comme c’est le cas pour le société *stricto sensu*, mais facultative” (ALEXANDRE GOROVITSEFF, *Etudes de Principiologie du Droit — Deuxième Partie — Théorie du Sujet de Droit*, Paris, 1928, pág. 199).

LENTINI, com RANELLETTI, “considerando le *istituzioni* destinate a soddisfare *pubblici interessi*, vale a dire interessi il cui conseguimento rientra nei fini dello Stato”, acrescenta:

“L’origine immediata di tali persone giuridiche, *che possono essere tanto fondazioni quanto corporazioni*, può risalire ad un atto amministrativo o ad una disposizione legislativa, ovvero alla volontà privata”.

E mais:

“Abbiamo detto che queste *istituzioni* possono essere *corporazioni e fondazioni*...”

“Citiamo come esempio di corporazioni che esercitano fini di assistenza e beneficenza, le associazioni di pubblica assistenza, le confraternità di misericordia, i patronati e in genere le associazioni che hanno per oggetto la prestazione dell’opera personale dei loro componenti a vantaggio dei poveri” (ARTURO LENTINI, *Istituzioni di Diritto Amministrativo — Parte Generale*, — Milão, 1939, vol. 1.º, páginas 448 e 449).

Semelhantes ensinam ministram GOEDSEELS e GOOSSENS, com base no n.º 9 da Lei belga de 29 de junho de 1921:

“L’analogie profonde entre ces deux sortes d’institutions n’a pas échappé aux auteurs de la loi. L’existence d’un patrimoine administré au profit d’une œuvre d’intérêt général ou, si l’on veut, d’une œuvre dont l’accomplissement ne se confond pas avec l’intérêt particulier d’individus déterminés, tel est bien le caractère essentiel de toute personne morale qui ne rentre pas dans la catégorie des sociétés proprement dites.

L’affectation d’un patrimoine à un objet d’intérêt permanent peut évidemment se combiner avec la présence d’une *association*. Mais cet élément peut également se rencontrer chez des institutions qui n’exigent pas l’existence d’une association: il suffit pour cela de la présence d’un patrimoine et d’administrateurs gérant ce patrimoine. Cette dernière hypothèse est celle qui se réalise dans la *fondation*”.

(JOS. M. C. X. GOEDSEELS e GERMAINE GOOSSENS, *Traité Juridique des Associations sans But Lucratif et des Éta-*

blissements d'Utilité Publique, — Bruxelas, 1935, pág. 164).

*
* *

A brilhante e elucidativa exposição de FERRARA, conciliando variantes doutrinárias e aclarando possíveis dúvidas, situa muito bem a questão e, por isso, merece ser aqui reproduzida, em tradução fiel à letra do texto original italiano.

Nela o tratadista exímio estuda a evolução histórico-jurídica do problema, desde a primitiva antítese entre *corporações* e *fundações* até à atual antítese entre *corporações* e *instituições*, precisando-lhes os respectivos conceitos jurídicos e lhes assinalando as características estruturais e diferenciais.

Confronta e compara as aludidas categorias de pessoas jurídicas e considera ultrapassada a doutrina que classifica a *instituição* como uma *terceira categoria* diversa e acima da *corporação* e da *fundação*, por entender, com a mais moderna corrente, que não há diversidade intrínseca entre *fundação* e *instituição*, mas, o que, na realidade, há — além das *simples corporações* ou *associações* (não consideradas *instituições*), — são as *fundações típicas*, pròpriamente ditas *instituições*, e os tipos *mistos*, de *fundações com elementos corporativos* (“*instituições de estrutura corporativa*”) e “*corporações de tipo institucional*”.

Diz o mestre:

“As pessoas jurídicas se apresentam sob dois tipos: a tipo *associativo* (“*associazionale*”) ou a tipo *institucional* (“*istituzionale*”). Naturalmente isto diz respeito à estrutura do substrato em que assenta a personalidade, a qual tem para tôdas igual natureza. Todavia, a composição do substrato merece ser examinada, seja porque influi sôbre a vida e o funcionamento da entidade, seja porque confere a cada tipo uma particular fisionomia. Tradicional é a distinção entre *universitates personarum* e *universitates bonorum*. A forma históricamente mais an-

tiga e que teve maior difusão é a *corporativa*, isto é, associações de pessoas coligadas para a persecução de um fim comum. O conceito de *instituição* surge mais tarde, no direito canônico, e se delinea como um nôvo tipo, como um estabelecimento criado e ordenado do alto (“*creato ed ordinato dall alto*”), por uma vontade superior, para alcançar um fim (“*uno scopo*”) a êle impôsto, e que forma um nôvo sujeito ideal (*corpus mysticum*). Aliás, o direito canônico aplica êste conceito a tôdas as pessoas jurídicas também de base corporativa que dêsse modo adquiram uma configuração *institucional*, assim às associações religiosas e estabelecimentos de caridade, como também a todos os ofícios eclesiásticos. Nesta segunda categoria de pessoas jurídicas se acentua o elemento patrimonial, considerando-se as mesmas como massa patrimonial destinada a um fim. A princípio se fala de *fundações*. Faz-se, por isso, uma antítese entre *corporações* e *fundações*. A antiga doutrina ensina que numas se personifica a totalidade dos associados e nas outras o patrimônio: há, pois, pessoas jurídicas de base *pessoal* e de base *real*. Mas a sucessiva elaboração dogmática alarga a questão especialmente por influência da doutrina publicística. A antítese se faz, agora, entre *corporações* e *instituições*. A *corporação* se origina da vontade coletiva imanente nela própria; a *instituição* é criada por outra vontade superior que está fora dela, provinda do exterior: ali, uma vontade *imane*nte; aqui, uma vontade *transcendente*. O conceito de *instituição* domina no campo do direito público, enquanto o de *fundação* no campo do direito privado. A princípio o conceito de *instituição* foi entendido como um *terceiro tipo*, mas bem depressa se reconheceu que entre *fundação* e *instituição* não havia uma diversidade intrínseca, devendo considerar-se as fundações como as instituições do direito privado. Mas nem sempre a nomenclatura é pacífica, porque outros autores falam também de *fundações públicas*.

Qual é a base da distinção entre *corporação* e *instituição*? Segundo a doutrina dominante, a contraposição

assenta na diversa estrutura e funcionamento das duas espécies. A *corporação* é um *organismo internamente animado por uma vontade própria*, e que, tal qual decide a sua constituição, assim regula a sua vida e a sua extinção. Ao revés disso, a *instituição* é criada por alguém de fora, *regida pela vontade imutável do fundador*, é uma *organização para um fim*. Naturalmente toda esta formulação se reduz a uma imagem, porque não existe uma *vontade própria* do ser coletivo, nem *sobrevive* uma *vontade* do fundador morto. Deixemos, pois, as formulações daqueles que falam de uma *vontade rígida, cristalizada*, e semelhantemente.

Desnudando a verdade dêsse nimbo místico em que tem sido envolta, a antítese entre *corporação* e *instituição* se reduz ao seguinte:

1.º A *corporação* é constituída pelo *grupo dos interessados*.

Ao contrário, na *instituição* falta um núcleo de interessados como pertencentes à estrutura interna da entidade, porque *os destinatários estão fora* e podem não aparecer. Em lugar da *corporação* tem-se uma *obra*, ou *estabelecimento*.

Por isso, a *corporação* tem *membros*; a *instituição* tem *administradores*: aquêles são os *senhores da corporação*; êstes são os *servidores da instituição*.

2.º A *corporação* tem um *fim próprio* a colimar. Ela é constituída para perseguir um *interêsse próprio dos associados*, que redunde em *sua vantagem* seja de natureza econômica, seja de natureza ideal. A *instituição*, ao revés, realiza um *interêsse alheio*. Ela serve à *generalidade* ou a um grupo de interessados *indeterminados*. O seu escopo vem *do exterior* e foi estabelecido pelo *instituidor* ou *fundador*, e a *instituição* foi organizada para cuidar da realização dêsse *escopo estranho* (“*per curare la realizzazione di questo scopo estraneo*”).

3.º Desde que a *corporação* foi constituída para demandar um *interêsse próprio dos associados*, é natural

que os meios patrimoniais ocorrentes para o seu conseqüimento devam ser dados por êles mesmos. O patrimônio, por isto, é constituído *às expensas dos interessados*, sejam êstes contribuintes voluntários ou obrigatórios. Diferentemente sucede nas *instituições* ou *fundações*. Pôsto que estas são organizadas *para realizar um fim de outrem* (“*uno scopo altrui*”), isto é, do seu fundador, êste deverá também provê-las do patrimônio necessário para o funcionamento da obra. Não basta lançar belas idéias se não se ministram também os meios financeiros para traduzi-las em ação. Não se exclui, além disso, que uma instituição ou fundação, além do capital originário, possa viver mediante contribuições voluntárias de simpatizantes, que assumem, então, o papel de sócios benfeitores. Assim, nas *instituições* podem implantar-se *elementos corporativos*, e isto em dupla forma: pode uma *instituição* ser criada por *fundação coletiva*, por um grupo de pessoas físicas e jurídicas, e pode uma *instituição* ser mantida e também governada por uma *associação de contribuintes* (“*oblatori*”).

4.º Um último caráter — e é aquêlê praticamente mais importante aos fins da *instituição* — está em que as *corporações* se constituem, se governam, se mantêm e se dissolvem por si mesmas. Nelas domina a *vontade dos membros*. As *corporações* são as pessoas jurídicas em que impera a vontade dos interessados. Por isso os seus elementos específicos são êstes: *constituição e dissolução voluntárias*; *fim próprio dos interessados*; *meios próprios* (pessoais ou patrimoniais) fornecidos pelos mesmos. Nas *corporações* de forma típica a *vontade dos associados* é *decisiva* no nascimento, na vida e na morte da entidade.

Ao contrário, nas *instituições* nada disso acontece. A obra é constituída pela *vontade de um terceiro*, por êle dotada com patrimônio e governada segundo regras preestabelecidas nos estatutos e, em princípio, *invariáveis*. Assim, há impossibilidade de mutação do fim, de transformação da administração e de dissolução volun-

tária. Só a vontade do Estado pode mudar êsse ordenamento de vida, mediante reforma ou supressão.

É de observar-se, porém, que entre *corporações* e *fundações* há *transições* e *nuanças*, pelo que às vezes difícil se torna classificar uma espécie numa ou noutra categoria, como, ainda, que uma mesma espécie em diferentes épocas mudou de fisionomia.

De fato, podem assinalar-se:

CORPORAÇÕES DE TIPO INSTITUCIONAL e INSTITUIÇÕES DE ESTRUTURA CORPORATIVA.

Nas primeiras há a tessitura de uma verdadeira *corporação*, a qual, porém, por sua origem e caráter histórico, ou pela função recebida do direito objetivo, não se apresenta mais como sendo o grupo de interessados que realizam um interesse comum, e sim como uma *instituição* votada a *um fim que transcende de sua esfera de interesses*. Isto acontece não só com as comunidades histórico-naturais, como o Estado e a Comuna, mas também com as corporações de caráter obrigatório ("*corporazioni coattive*"), nas quais existe um enquadramento compulsório dos interessados em certas uniões, para a consecução de um fim que transcende da *vantagem dos indivíduos*, mas que interessa a *tôda a vida da sociedade*. Tais os consórcios de saneamento ("*consorzi di bonifica*") e os entes sindicais. Pode-se antes dizer que não existem verdadeiras corporações públicas, mas somente *corporações de tipo institucional*.

A outra classe de pessoas jurídicas de tipo *misto* é aquela das *instituições de tipo corporativo*. Elas têm a estrutura *institucional*, mas com esta característica: a de que sua administração é confiada a um corpo eletivo escolhido no meio dos próprios destinatários, ou que os interessados na instituição devem contribuir para as suas despesas e manutenção da entidade. Tais são os Conselhos provinciais de economia, as Caixas de pensões dos

empregados e outras instituições de previdência, que funcionam no interesse exclusivo de um grupo de pessoas inscritas num quadro especial, as quais participam da administração da entidade ou a fiscalizam e contribuem com cotas ou descontos sobre seu estipêndio ou salário para formar o capital da instituição" (FRANCESCO FERRARA, *Le Persone Giuridiche*, Turim, 1938, n.º 41, págs. 102 a 105).

Consoante se vê pela explanação do eminente professor da Universidade de Pisa, quer se trate de *fundações típicas*, quer de *fundações de tipo corporativo* ou, ainda, de *corporações (associações) de tipo institucional*, somente configuram autênticas "*instituições*" aquelas entidades que se ajustam às seguintes condições:

a) — constituição ou fundação (individual ou coletiva) não com fim *egoístico*, visando ao *interesse comum próprio de seus fundadores, membros, associados ou administradores*, mas com fim *altruístico*, visando à satisfação de *interesse alheio*, seja o benefício da *generalidade dos indivíduos*, seja o de um grupo de beneficiários *indeterminados (fim público)*; ou, ainda, com um fim que, embora benéfico a certos indivíduos compulsoriamente associados e contribuintes, transcende da *vantagem pessoal* deles e *interessa a tôda a vida da coletividade* (também, aí, *fim público*);

b) — *impossibilidade de mutação do fim institucional*, de modificação do sistema de administração e de extinção do ente, a não ser pela vontade do Estado, quando caiba a intervenção dêste, mediante ato de reforma ou de supressão.

*
* *

Quer se trate, portanto, de *associação*, quer de *fundação*, é característica fundamental da "*instituição*", no sentido técnico-jurídico específico assimilado do direito civil pela doutrina do moderno direito administrativo, a do exclusivo ou predominante

fim público inspirador da criação da entidade, e não apenas a mera ausência de interesse ou fim lucrativo, que também se verifica, de resto, em geral, nas simples associações, por isto que, como diz PONTES DE MIRANDA, “de ordinário, as associações são só de fim não-econômico, e as sociedades, de fim econômico” (Tratado de Direito Privado, vol. I, § 82, pág. 319); e tal característica inexistente naquelas entidades (associações ou fundações) nascidas da idéia personalista de atender e servir a interesses e necessidades dos seus próprios fundadores ou associados.

Disse-o, com justeza de expressão, o ilustre Professor ALIOMAR BALEEIRO, ao acentuar:

“A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e NASCIDAS DO ESPÍRITO DE COOPERAÇÃO COM OS PODÊRES PÚBLICOS, em suas atividades específicas” (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, 1951, página 116).

Pois bem: esse “*espírito de cooperação com os Podêres Públicos*”, acaso assinalável no nascimento, na origem, na gênese da entidade, como motivo inspirador de sua criação, finalidade e razão de ser de sua existência, é o *signum*, a pedra de toque, a marca, por excelência, da “*instituição*”.

*
* *
*

Tem-se generalizado, entre nós, errôneamente, a idéia de que a simples circunstância de não ter fim lucrativo imprime à associação ou fundação o caráter de “*instituição*” (de educação ou de assistência social). Esse falso entendimento resulta apenas de um superficial conhecimento do assunto, quando não também de tendenciosa interpretação visando ao indevido elastério de benefícios e franquias fiscais. Em verdade, não basta que a entidade não tenha fim lucrativo. Mas, é, ainda, condição imprescindível a de que, de origem, se destine, não à satisfação de interesses, gozos ou vantagens particulares, de qualquer espécie, ao proveito de seus próprios membros organizadores ou associados, e sim à realização desinteressada

de uma obra social de caráter *altruístico*, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral.

Muito elucidativa, no particular, é, por exemplo, a lei belga de 27 de junho de 1921 (“*Loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique*”).

Essa lei, que diferencia e separa, expressamente, dando-lhes tratamentos diversos, as simples “*associações sem fim lucrativo*” e os “*estabelecimentos de utilidade pública*” (uns e outros pessoas jurídicas de direito privado), ao cuidar, em seu Título II, da segunda categoria (“*Des établissements d'utilité publique*”), assim dispõe:

“Art. 27

“Seuls seront considérés comme étant d'utilité publique les établissements qui, à l'exclusion de la poursuite d'un gain matériel, TENDENT À LA RÉALISATION D'UNE ŒUVRE D'UN CARACTÈRE PHILANTHROPIQUE, RELIGIEUX, SCIENTIFIQUE, ARTISTIQUE, PÉDAGOGIQUE” (9).

Entre as próprias fundações, segundo já foi dito, podem distinguir-se as que tenham um *fim público* e as que tenham um *fim de interesse privado*, como está explícito e exemplificado em doutrina:

“La fondation est l'affectation perpétuelle de biens ou de valeurs données ou léguées à un service déterminé par le disposant. Elle peut avoir un but d'utilité publique (création de lits dans un hospice) ou un but d'intérêt privé (fondation de messes dans l'intérêt de l'âme du donateur” (Petit Dictionnaire de Droit, de ROGER RÉAU e JEAN RONDEPIERRE, ed. Dalloz, Paris, 1951, pág. 634).

(9) A mesma lei, no seu art. 1.º, alínea 2, assim define as simples “*associações sem fim lucrativo*”, para efeito do gozo da personalidade civil:

“L'association sans but lucratif est celle qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, ou qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel”.

“La doctrina distingue dos clases de fundaciones: las de *interés particular* y las de *interés público*” (*Diccionario de Derecho Privado*, de D. IGNACIO DE CASSO Y ROMERO e D. FRANCISCO CERVERA Y JIMÉNEZ-ALFARO, ed. Labor, Barcelona, 1950, vol. I, página 2.007).

Daí decorre que, conquanto *instituídas* (no sentido de *fundadas*) umas e outras, só as fundações que visam a um *fim público* — e é esta a regra geral — se podem considerar, tènicamente, “*instituições*” na acepção específica a que se remeteu essa expressão hodiernamente, na doutrina, quer do direito administrativo, quer do direito civil, e, sobretudo, do direito tributário.

E tão exato é ser o *fim público* (altruístico e desinteressado) a característica primordial da “*instituição*”, que a doutrina e a legislação italianas, desde fins do século passado, se orientaram no sentido de — considerando *instituições* tôdas as fundações de origem ou iniciativa privada mas especialmente destinadas a *fins de interesse público* — *publicizá-las*, isto é, conferir-lhes *personalidade de direito público*, como se procedeu através da Lei de 17 de julho de 1890, e vincular, assim, tão singularmente, ao direito público pessoas que não integravam e continuaram a não integrar a organização administrativa do Estado.

A propósito mesmo dêsse fato vale destacar o comentário de SAYAGUÉS LASO:

“La diferencia fundamental consiste en que se reconoció calidad de persona pública a instituciones que no integran la estructura estatal. Es decir, que la noción de *persona pública* no coincide con la de *administración pública*. Pueden existir personas públicas que no pertenecen al Estado (en su significado amplio) y que por lo mismo no son administraciones públicas.

El punto de partida de la doctrina italiana para llegar a ese resultado, fué la ley de fecha 17 de julio de 1890, que atribuyó carácter de persona pública a las *instituciones* de beneficencia creadas y sostenidas exclusivamente por particulares. Luego la doctrina extendió y generalizó la solución, estimando que respondía a principios generales más amplios”.

“Encarado el problema en esos términos, resultó que la mayor parte de las instituciones privadas denominadas en Francia “*establecimientos de utilidad pública*”, en Italia fueron consideradas *personas públicas*” (ENRIQUE SAYAGUÉS LASO, *Tratado de Derecho Administrativo*, Montevideú, 1953, vol. 1.º, págs. 168 e 169).

* * *

O *fim público* — em nada incompatível com a natureza de *persona de direito privado*, consoante bem ensina o douto PONTES DE MIRANDA (*op. cit.*, vol. I, pág. 294) — é, pois, o cunho marcante da “*instituição*” pròpriamente dita (*stricto sensu*), não importa qual seja a sua *forma* jurídica de criação ou de organização.

Atenta a circunstância de que há, hoje, formas novas de organização e realização de serviços públicos ou de obras sociais de relevante benefício público, poderá mesmo dar-se a hipótese de revestir o aspecto de *instituição* uma sociedade anônima, uma sociedade cooperativa, ou de economia mista, por exemplo, desde que haja presidido à sua criação, exclusivamente, a predestinação a um *fim público* (“*any public object*”, na expressão de WHARTON) e se desenvolvam as atividades no sentido do *interesse geral*, sem nenhum desígnio lucrativo por parte dos seus fundadores, organizadores, associados, sócios ou administradores, sem que, no entanto, percam elas, por seu *objeto*, o caráter *comercial*.

HENRI ZWAHLEN admite como certo “*qu’une société commerciale puisse viser autre chose que la réalisation de bénéfices*” e — embora reconheça que em tal tipo de sociedade e, até, sem embargo da participação financeira e administrativa do Estado, na empresa mista, “*le but... sera rarement d’intérêt general*”, — oferece-nos o edificante exemplo da “*Société Coopérative du Théâtre de Lausanne*”, onde o *fim público* e a ausência de intenção lucrativa ressaltam na letra expressa dos estatutos da sociedade, *in verbis*: — “*Art. 3.º La Société exerce son activité dans l’intérêt de la Ville de Lausanne et ne poursuit aucun but lucratif*”. Menciona, ainda, como exemplo particularmente interessante, o da “*Amtsparkasse Fraubrunnen*”, sociedade cooperativa reunindo 28 co-

munas, que constituem seus únicos sócios, e onde o caráter de *interêsse geral* do fim objetivado (*fim público*) consta igualmente de dispositivo estatutário expresso (art. 3.º) (HENRI ZWAHLEN, *Des Sociétés Commerciales avec Participation de l'État*, Lausanne, 1935, págs. 150, 151 e 152) (10).

Destarte, as *associações* ou *corporações*, tanto quanto as *fundações*, podem ser, ou não ser, verdadeiras "*instituições*", conforme a natureza de *interêsse público* ou de *interêsse privado*, do "*fim*" para que tenham sido criadas. Não basta, por conseguinte, que a entidade colabore, de certo modo, com o Estado, na realização de serviços e atividades de utilidade pública, de benefício social, mesmo *sem intuito lucrativo*; mas é preciso, sim, que a prestação *desinteressada* e *indiscriminada* dessa colaboração, através de serviços *paralelos* ao serviço público do Estado, haja constituído, *ab initio*, originariamente, a sua inspiração, a sua causa genetriz, o seu móvel institucional, a sua predestinação, numa palavra: — a sua *finalidade exclusiva* (ou, ao menos, a *principal*); e não apenas uma resultante de atividades posteriores, secundárias, correlatas, esporádicas, eventuais, laterais, ou de reduzida importância no cômputo geral dos préstimos, trabalhos ou serventias da pessoa jurídica.

Daí haver COVIELLO — ao distinguir as pessoas jurídicas em *públicas* e *privadas*, e estas últimas em pessoas de *utilidade pública* e de *utilidade privada* — incluído as *instituições* de assistência e benemerência pública entre as "*pessoas jurídicas privadas de utilidade pública*" ("*persone giuridiche private di utilità pubblica*") (*Manuale di Diritto Civile*, 4.ª ed., pág. 164).

Já, entre nós, observara o eminente LACERDA DE ALMEIDA que

"as *associações* ou *corporações*" (vocábulos usados como sinônimos) "são, do mesmo modo e pelo mesmo título

(10) Ao propósito, sustenta o ilustre jurista helvético:

"En effet, aucun des éléments essentiels et obligatoires de la personnalité morale de droit public ne se rapporte à la forme et à la structure des personnes morales; une société commerciale peut, tout aussi bien qu'une régie, poursuivre un but public, être unie à l'État par un lien de droit public l'obligeant à accomplir une tâche administrative déterminée, et constituer par conséquent une personne morale de droit public. Les entreprises de chemins de fer, dont nous venons de parler à propos de la jurisprudence, en sont un exemple probant" (*op. cit.*, pág. 150).

que as pessoas físicas, *fim para si*: trabalham, agem, movem-se, dirigem-se para servir a si próprias; tudo o que fazem, fazem-no no interêsse próprio; os direitos que adquirem, adquirem-nos para si e para os que os exercem. As *fundações*, os institutos, os estabelecimentos, são, ao contrário, estruturas destinadas a servir a certos fins de religião ou de beneficência, ou de ciência, ou de arte, etc.: não são pessoas, mas cousas personificadas, não são *fins para si*, adquirem direitos e exercem-nos *em proveito de certa classe de pessoas indeterminadas*, ou *de quaisquer pessoas indistintamente* ... "e nisto se distinguem das *associações* ou *corporações*, as quais, pôsto possam ter fins idênticos ou análogos, não servem a tais fins, antes, no alcançá-los, buscam o seu próprio proveito, trabalham no interêsse da coletividade ou do ser ideal que as personifica" (LACERDA DE ALMEIDA, *Das Pessoas Jurídicas*, páginas 65, 66 e 67).

FERRARA vai mais longe com o entender que, nas *associações* (onde os associados demandam "*uno scopo proprio, da loro stessi scelto*" e nas quais "*l'opera profitta immediatamente a loro*"), mesmo na hipótese de reverterem os benefícios em proveito de terceiros, ainda aí é a satisfação do *interêsse próprio, dos associados* — conquanto "*um interêsse próprio filantrópico...*" — o que se colima:

"Poichè gli associati perseguono *uno scopo proprio*, da loro stessi scelto, l'opera profitta immediatamente a loro. Questo scopo può essere religioso, scientifico, economico, di diletto, e ridondare agli stessi associati, ma anche nel caso che questo scopo sia di natura altruistica e quindi i benefici si riversino sui terzi, certo è che i soci perseguendolo soddisfanno pure un *interesse proprio filantropico...*" (*op. cit.*, págs. 41-42).

*
* *

Vale considerar, porém, atentando na *evolução* do fenômeno jurídico-social, que, primeiramente, surgiu o conceito de *corpora-*

ção (que veio a ser identificado, em geral, com o de *associação*); ao depois, o de *fundação*; e, finalmente, o de *“instituição”*, êste também por muitos confundido ou identificado com o de *fundação*, mas, na verdade, uma espécie de denominador comum das entidades (*fundações* ou *outras quaisquer*) especialmente votadas, *de origem*, à satisfação de um *fim público*, à realização de uma genuína obra social inspirada no interesse geral, da coletividade.

Mostra-o claramente o insigne RANELLETTI:

“La corporazione è la prima figura di persona giuridica, che si trovi nella storia del diritto; e per molti secoli fu anche la sola. I glossatori, ai quali si deve il primo tentativo di un’elaborazione riflessa di questa materia, hanno il solo concetto della *corporazione* (*universitas, collegium, corpus, societas*) che essi, però, concepivano come il complesso, la somma materiale dei suoi membri. E tutta la dottrina posteriore, malgrado la figura dell’*istituto* (*pius locus, pia causa*), che il diritto canonico aveva introdotta, e gli accenni che a tale concetto potevano trovarsi nella dottrina di SINIBALDO DE FIESCHI, assumeva sotto il concetto unico di *universitas*, cioè della corporazione, tutte le persone giuridiche. È solo con l’HEISE, cioè al principio del secolo XIX (1807) che accanto alla *corporazioni* si pone la *fondazione* e più tardi la *istituzione*, come figura comprendente in sè la *fondazione* o da questa distinta” (ORESTE RANELLETTI, *Istituzioni di Diritto Pubblico*, 5.^a ed., Pádua, 1935, págs. 584-585, nota n.º 3).

È a confirmação do ensino de DERNBURG, constante da citação já feita no n.º IV dêste trabalho.

Injurídico e errôneo é, portanto, confundir-se a simples *“associação”* (ou *“corporação”*) *sem fim lucrativo* — e ainda que *beneficente* em relação a seus associados — com a verdadeira *“instituição”*.

LUIGI RAGGI observa que na *corporação* (ou *associação*) *“lo scopo è proprio degli uomini che la compongono”*, *“è proprio sempre di coloro che costituiscono la persona giuridica stessa; i membri*

sono i destinatari”; ao passo que *“nelle istituzioni le persone e i beni sono organizzati per raggiungere uno scopo estraneo, che è prestabilito ed insito nella persona giuridica sin dal suo sorgere”* (*op. cit.*, vol. 4.º, pág. 96). BAUDRY-LACANTINERIE e HOUQUES-FOURCADE, ao discriminarem, entre as pessoas privadas, aquelas cujas obras são de interesse coletivo e público e as que são de puro interesse privado, qualifica estas últimas como sendo as que *“perseguauno uno scopo lucrativo o semplici vantaggi personali”* (*Trattato Teorico-Prático di Diritto Civile — Delle Persone* — ed. italiana de Vallardi, Milão, vol. I, pág. 362). ALBERTO TRABUCCHI, salientando a importância da distinção entre *“associações* (que tradicionalmente se chamam também *corporações*) e *fundações* (ou *instituições*)” (*sic*), elucida que, nas primeiras, *“lo scopo... è interno e proprio dell’ente, che è costituito per il fine di dare vantaggio agli stessi associati, come avviene ad es. per i sindacati e le società di mutuo soccorso”*; ao passo que nas últimas, ao revés disso, *“l’interesse che si cura è esterno, e l’ente ha solo la funzione di realizzare un vantaggio per gli altri, così per es. in un monte di pegno”* (*Istituzioni di Diritto Civile*, 5.^a ed. revista, Pádua, 1950, n.º 48, págs. 95 e 96). GABRIELE AMENDOLA exclui do conceito de *instituições de beneficência* (às quais a legislação italiana atribuiu o caráter público) *“le società civile e commerciali, in cui prevale sempre l’interesse privato e talora speculativo”*, e até mesmo *“le fondazioni private, nelle quali non si riscontra un diritto anche eventuale nel pubblico”* (verb. *Istituzioni Pubbliche e Private di Beneficenza*, in *Dizionario Pratico del Diritto Privato*, de VITTORIO SCIALOJA, ed. Vallardi, Milão, 1923-1934, vol. III, parte 2.^a, pág. 86). MARCO TULLIO ZANZUCCHI, após mencionar a tradicional distinção entre as ditas categorias de pessoas jurídicas, e conceituar as *associações* de pessoas (físicas ou jurídicas) como *“tendenti a soddisfare interessi dei loro membri, i quali sono adunque insieme componenti dell’ente e destinatari della sua azione”*, define as *instituições* (*“istituzioni”*) como sendo... *“unioni di persone o di beni, costituite da una volontà estranea all’ente e tendenti a soddisfare interessi di estranei (es, istituzioni pubbliche di beneficenza)”*, sem deixar de reconhecer, entretanto, a existência de *“tipi intermedi quali cioè corporazioni con elementi istituzionali e viceversa”* (*Istituzioni di Diritto Pubblico*, 8.^a ed., Milão, 1948, pág. 14). FRANCESCO D’ALESSIO acentua que *“l’elemento primario della istituzioni è lo scopo”*, o qual *“consiste nella soddis-*

fazione di interessi di altri che sono i destinatari o beneficiari della attività della istituzione”; ao passo que “lo scopo della corporazione deve corrispondere alla soddisfazione degli interessi dei membri” (Istituzioni di Diritto Amministrativo, Turim, 1932, vol. I, págs. 202 e 203). No Japão, segundo informa o eminente Professor YORODZU ODA, as associações se distinguem, pelo seu fim, em “associações privadas” e “associações públicas”: — “Il n’y a de différence entre elles qu’au point de vue de leur but; les associations publiques ont pour but commun la gestion de certaines affaires publiques” (Principes de Droit Administratif du Japon, Paris, 1928, pág. 178). Em Portugal, além e acima das associações sem fim lucrativo, que beneficiam, ao mesmo tempo, seus associados e a coletividade, e que, por êsse caráter *dúplice*, ou *misto*, ali se classificam como “de utilidade pública e particular conjuntamente” — classificação “consagrada no Código Civil, mas de menos interesse em direito administrativo”, consoante informa MARCELLO CAETANO, — há as entidades (associações e fundações) desinteressadas em relação aos seus associados e fundadores e de fim exclusivamente *altruístico*; e somente estas — equivalentes às nossas propriamente ditas “instituições” — se reconhecem, ali, como *de utilidade pública administrativa* (MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, 2.^a ed., Coimbra, 1947, páginas 79, 80 e 81).

O insigne RANELLETTI, salientando que a “instituição” é constituída “per la soddisfazione di un interesse altrui”, assim explica, a seguir:

“Nella istituzione perciò, possiamo trovare una collettività di persone organizzata pel raggiungimento di uno scopo altrui, cioè un’amministrazione (in senso soggettivo), formata pel conseguimento di un dato scopo; o un insieme di beni (compendio patrimoniale) destinato stabilmente, con un dato ordinamento, al conseguimento di un determinato scopo”.

“E questo scopo è sempre costituito da *interessi altrui*, cioè di persone o altre unità estranee alla istituzione. Le persone, quindi, a favore delle quali la istitu-

zione è formata e vive, cioè i *destinatari* della sua azione, gli *interessati* alla medesima, sono sempre persone ad essa estranee”.

E, a realçar a nítida diferença entre a “instituição” propriamente dita e a simples *corporação* ou *associação*, organizada no interesse exclusivo ou principal de seus próprios membros associados e contribuintes, logo a seguir, acrescenta:

“Quando, perciò, la *istituzione* è costituita da una collettività di persone, i membri della medesima, cioè gli *appartenenti*, non sono più gl’interessati alla sua azione, come avveniva nella *corporazione*” (ORESTE RANELLETTI, *op. cit.*, págs. 587 a 588 e 589).

LENTINI, na definição que nos dá de “instituições”, salienta, a par da natureza preferentemente técnica de suas atividades, a característica do *franqueamento de seus serviços, utilidades ou benefícios a todos aquêles que desejem gozá-los ou dêles necessitem, indistintamente*:

“Le *istituzioni* sono enti stabili e permanenti nei quali sono ridotti ad unità elementi svariati come persone, scopi, mezzi, occorrenti per lo svolgimento di un’attività prevalentemente tecnica, *al cui godimento sono ammesse le persone che vogliono valersene*. Tali sono ad es. le biblioteche, gli istituti di istruzione, gli istituti ospitalieri, ecc.” (ARTURO LENTINI, *op. cit.*, vol. 1.^o, pág. 92).

Não importa a origem *pública* (criação estatal) ou *privada* (criação particular) da entidade, pois o que sobrelava como elemento fundamental caracterizador da verdadeira *instituição* é o *fim público* (de assistência, beneficência, educação, cultura, etc.), para que haja sido criada e a que se destine com o duplo sentido de *generalidade* e de *gratuidade*.

Assim também se há entendido no direito estrangeiro, mui especialmente no italiano, de referência às ali denominadas “instituições públicas de beneficência”, segundo assinala SIGNORELLI,

acorde com MARIANO D'AMELIO (*La Beneficenza nel Diritto Italiano*, Roma, 1928, pág. 392), nestes termos:

“Pertanto non si deve tener conto della sola *origine* dell'ente, ma soprattutto del *fine* di esso. Anche un ospedale, un mendicomicio, ecc., sempre che sia ente morale, deve considerarsi *istituzione pubblica di beneficenza*, anche se abbia avuto *origine privata*, quando la sua attività si esplichi a favore della *generalità* o di una determinata categoria di poveri” (LUIGI SIGNORELLI, *Opere Pie, in Nuovo Digesto Italiano*, Turim, 1939, vol. IX, pág. 116).

*

* *

As verdadeiras “*instituições*”, a que se referem os textos constitucionais em tela, são, em nosso país, as entidades de natureza e fins análogos aos daquelas que, na Bélgica, sob a denominação comum de “*œuvres*”, se distinguem das chamadas “*entreprises professionnelles*”; as entidades em que se possa vislumbrar similitude ou correspondência com aquelas que, no mesmo país e na França, se classificam como “*établissements 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*”, porque, de nítida vocação altruística, não visam ao *interêsse individual ou personalista de seus membros*, e sim, exclusivamente, ao *interêsse público*.

GEORGES VEDEL, ao fixar a noção política de “*interêsse público*”, reputa errôneo crer-se que o interêsse público seja a soma dos interêsses particulares e mostra que, ao revés disso, o que o define e exalta é justamente o sacrifício do interêsse individual ou particular ao interêsse geral, vale dizer, o sacrifício de homens para o bem de outros homens (*Droit Administratif*, Paris, 1958, tomo I, pág. 173).

Refere ROGER BONNARD que, ademais das sociedades civis e comerciais (“*en dehors des sociétés civiles et commerciales*”), existem... “*personnes morales aussi bien privées que publiques*”,

as quais qualifica de “*instituições personalizadas*” e que são: — “*l'établissement public et l'établissement d'utilité publique*” (*Précis de Droit Administratif*, 3.^a ed., Paris, 1940, pág. 700). Visam ambos êsses entes ao mero *interêsse público*; mas, enquanto um (“*l'établissement public*”) constitui um pròpriamente dito “*serviço público*” administrativo descentralizado, personificado e regido pelo direito público (caso análogo ao das nossas *autarquias*), o outro (*l'établissement d'utilité publique*) constitui uma *instituição privada*, auxiliar do serviço público:

“Ils constituent tous deux institutions personnalisées. Mais l'un est un service public et l'autre une entreprise privée” (*op. cit.*, pág. 700).

GOEDSEELS focaliza perfeitamente o assunto com elucidativos exemplos, ao questionar:

“Quand dira-t-on qu'une institution d'enseignement ou d'hospitalisation est une *entreprise* professionnelle? Et quand, au contraire, faudra-t-il y voir, avant tout, une véritable “*œuvre*”?”

Após advertir de que, teòricamente, seria talvez delicado estabelecer uma fórmula suficientemente geral e precisa para a solução dos múltiplos casos particulares que se apresentam na prática, assim diz:

“Mais, en fait, la question sera presque toujours d'une solution aisée. Si des professionnels de l'enseignement fondent une institution privée et la gèrent, non pas en vue de la réalisation de véritables gains sociaux, mais cependant avec le légitime espoir de vivre ainsi de leur travail, on admettra assez facilement qu'il s'agit là d'une entreprise professionnelle. Par contre, que l'on considère, par exemple, les Universités de Bruxelles et de Louvain. Malgré que l'enseignement n'y soit pas gratuit, ces institutions sont évidemment des “*œuvres*” à caractère scientifique, dont les organisateurs poursuivent comme fin immédiate, les progrès de la science et, comme fin

médiate, la réalisation d'un idéal philosophique ou religieux. En fait, il sera toujours au moins relativement aisé de déterminer dans les divers cas particuliers, s'il s'agit d'une *institution professionnelle* ou d'une "*œuvre*". Voici, par exemple, une clinique, un sanatorium, un collège, mêmes payants, où tous les bonis éventuels sont exclusivement consacrés à perfectionner les installations et les moyens mis en œuvre pour la poursuite de l'objet social. Encore qu'une institution comme la Croix Rouge de Belgique, se procure les ressources indispensables à son existence sociale, il est bien évident que c'est là une "*œuvre*" et non un organisme professionnel" (J.M.C.X. GOEDSEELS, *Les Associations sans but lucratif et les contributions directes*, *Rev. Prat. Soc.*, 1926; págs. 40 e segs.; — GOEDSEELS e GOOSSENS, *Traité Juridique des Associations sans but lucratif et des Établissements d'Utilité Publique*, pág. 152).

VII

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 *fin 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 influências do *interêsse 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, originariamente, o legislador constituinte brasileiro na alínea *b* do inciso V ao art. 31 da Carta de 1946, ao descriminar quais as *peçoas* destinatárias do excepcionalíssimo privilégio da *imunidade* fiscal. E não poderia deixar

de ter sido assim, por múltiplas e óbvias razões, entre as quais são de realçar as seguintes:

a) Porque é princípio assente de hermenêutica jurídica o de que não se presume que o legislador — principalmente o legislador constituinte — no trato de matérias concernentes a determinados temas ou setores da ciência do Direito, desconheça ou menospreze a tecnologia adequada à exata e precisa designação dos fatos, atos, pessoas, relações ou institutos jurídicos respectivos, a que se refere.

É o que, com apoio em GÉNY, nos ensina o saudoso mestre compatriótico CARLOS MAXIMILIANO:

"Presume-se que o legislador se esmerou em escolher expressões claras e precisas, com a preocupação meditada e firme de ser bem compreendido e fielmente obedecido" (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.^a ed., Rio de Janeiro, 1941, págs. 141-142).

"Supõe-se que o legislador e também o escritor do Direito exprimiram o seu pensamento com o necessário método, cautela e segurança" (*Idem, op. cit.*, pág. 168).

Anota, outrossim, o grande RUY, entre as regras mestras dominantes na jurisprudência constitucional dos Estados Unidos "substanciadas na mais vasta e autorizada obra existente sobre o direito norte-americano, o repositório que ali recebeu o nome de *Corpus Juris*" (*sic*), a seguinte norma interpretativa:

"Uma Constituição escrita, sendo redigida por homens eleitos para êsse trabalho e em razão de sua idoneidade especial, e adotada após maduras deliberações, pressupõe um grau de reflexão e um tento na escolha da linguagem, proporcionais à relevância de tal obra: — motivo por que se há-de presumir que as suas palavras foram escolhidas com o maior rigor possível" ("*And the words are presumed to have been used with the greatest possible discrimination*") (*Corpus Juris*, pág. 704, nota. 98 *b*)" (RUY BARBOSA, *O Art. 6.º da Constituição e a Intervenção de 1920 na Bahia*, apud *Comentários à Constituição Federal Brasileira*, coligidos e ordenados:

por HOMERO PIRES, Rio de Janeiro, 1932, vol 1.º pág. 185).

De análogo teor é a observação de VICENTE RÁO:

“Se determinada palavra tem um sentido na linguagem comum e outro na linguagem jurídica, preferir-se-á êste último, porque o direito tem sua linguagem própria, que o legislador deve conhecer” (*O Direito e a Vida dos Direitos*, São Paulo, 1952, vol. I, tomo II, pág. 577).

No mesmo tom se exprime ROBERTO DE RUGGIERO:

“A menudo ocurre que una palabra tenga un sentido en el lenguaje vulgar y otro distinto en el técnico o jurídico; por regla general debe preferirse este último, porque se presume que el legislador se expresa en términos técnicos, evitando los vulgares” (*Instituciones de Derecho Civil*, trad. espanhola da 4.ª ed. italiana, por Ramon Serrano Suñer e José Santa Cruz Teijeiro, Madrid, s/d., vol. 1.º, § 17, págs. 138-139).

b) Porque é também princípio básico de hermenêutica jurídica o de que, se ao tempo da elaboração de uma Constituição ou de lei comum, certa palavra de conteúdo científico, empregada pelo legislador, possuía já uma acepção técnica especial, ou usualmente adotada em leis anteriores, ou pela doutrina corrente, relacionada com a peculiar natureza da matéria regulada no texto, essa acepção, que não outra, é, presumivelmente, a que corresponde ao pensamento da lei posteriormente elaborada (*mens legis*) e indica o sentido que a tal palavra deve ser atribuído pelo intérprete.

É ainda CARLOS MAXIMILIANO quem nos adverte de que

“tôdas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta” (*op. cit.*, pág. 140);

e assinala, a seguir, que

“no Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico” (*Idem, idem*, mesma página).

Não é senão êsse o espírito da regra, anotada por COOLEY e STORY, de que “os tēmos técnicos devem ser entendidos e interpretados na acepção técnica”.

O próprio BLACK, em cujo opinar devem as palavras empregadas numa Constituição ser entendidas em sua significação natural e popular, desde logo, imediatamente, ressalva:

“... unless they are technical legal terms, in which case they are to be taken in their technical signification” (HENRY CAMPBELL BLACK, *Handbook of American Constitutional Law*, 2.ª ed., pág. 70).

Neste ponto é pacífica a doutrina jurídica norte-americana:

“So the meaning of particular words in a recent statute will have weight; and their meaning may be inferred from earlier statutes in which the intent was more obvious or had been judicially established” (SOUTHERLAND, *On Statutory Construction*, parágrafo 229, pág. 304).

“*Technical Terms.* — When however, there is no ambiguity of grammatical construction, but the words themselves require definition, recourse is properly had to extrinsic evidence.

Here it is necessary to learn from extrinsic sources the meaning usually attached to these words at the time the Constitution was framed and presumably, by those who framed and adopted the Constitution” (WILLOUGHBY, *The Constitutional Law of the United States*, vol. 1.º, § 31, pág. 52).

Ora, ao ser elaborada a anterior Constituição, de 1946, já a doutrina universal havia conferido uma acepção técnica especial à palavra “*instituição*”, na teoria das pessoas jurídicas, quando

vinculada ao particular sentido de instituto, obra ou organização com fins beneficentes (que é o que condiz com o tema objetivado no texto da alínea *b* do inciso V ao art. 31), e, mais ainda, às locuções “*instituição de beneficência*” e “*instituição de assistência social*”.

Adotando, pois, o emprêgo do vocábulo “*instituições*” (seguido do complemento de relação atributiva restritiva “*de educação e de assistência social*”) ao invés do uso de outro termo mais genérico ou de mais largo alcance (como, por exemplo, “*organizações*”, “*entidades*”, “*institutos*”, “*estabelecimentos*”, “*associações*”, etc.), dúvida não há de que o legislador constituinte, abeberado naquela doutrina, e atento à especialíssima razão política justificativa da outorga do privilégio imunitário, escolheu com acerto e intencional precisão técnica as expressões de que se serviu para especificar a particular natureza dos seus destinatários.

e) Porque, tendo a Constituição de 1946, no tocante ao *privilégio da imunidade tributária* das próprias pessoas públicas, quanto a seus bens, rendas e serviços, constante da alínea *a* do mesmo inciso V ao art. 31, mantido a orientação rigorista da Carta de 1937, no sentido de “*restringir a interpretação liberal ou extensiva adotada por certa jurisprudência no entendimento da cláusula do art. 10 da Constituição de 1891 e esposada pela Constituição de 1934*”, como bem acentuou CASTRO NUNES (*Soluções de Direito Aplicado*, Rio de Janeiro, 1953, pág. 146; — *Da Fazenda Pública em Juízo*, Rio de Janeiro, 1950, págs. 463-464), a ponto de não incluir as *autarquias* (serviços públicos descentralizados e personificados) entre os destinatários da referida *imunidade*, e dela excluir, expressamente, os próprios *serviços públicos concedidos* (que a Constituição de 1934 imunizava), não é de admitir-se, logicamente, que, na hipótese da alínea *b*, de referência a *entes e serviços privados*, fôsse a *mens legis* a de *alargar* desmesuradamente o alcance do privilégio da imunidade, para concedê-lo não apenas às veras e propriamente ditas “*instituições*”, — criadas com *fim público*, educacional ou assistencial, “*nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos em suas atividades específicas*”, na frase de ALIOMAR BALEEIRO, — mas, também, de modo geral e indiscriminado, às simples “*associações*” (corporações, congregações, sociedades e ordens civis, religiosas ou profissionais,

clubes, círculos, grêmios, irmandades, confrarias, sindicatos, cooperativas, etc.) que se insinuem à obtenção de tão importante e excepcional prerrogativa a pretexto da prestação, em escala maior ou menor, mas *secundária* ou *accessória* — limitada, ou não, aos próprios membros-associados, — de certos e determinados serviços de educação ou de assistência social.

Realmente, importaria isso irrogar-se ao legislador constituinte uma gritante incoerência, qual seja a de, tendo *negado* o privilégio da *imunidade* a autênticos, insofismáveis e importantes *serviços públicos*, de caráter geral, de interesse coletivo, quando exercidos não diretamente pelo Estado, mas por *pessoas outras*, através da administração delegada ou concedida, *escancarar*, ao revés, as portas da franquia máxima a uma série infindável de *associações privadas*, em troca de reduzida e, não raro, imperfeita, precária ou duvidosa colaboração no estrito setor da educação e da assistência social; — associações essas, por sinal, em sua maioria, senão quase totalidade, já beneficiadas pelo Poder Público com outros recursos, favores e auxílios, tais como subvenções, reduções ou isenções de determinados tributos e até doações gratuitas de imóveis.

Importaria isso, outrossim, atribuir-lhe o contra-senso — além da manifesta injustiça — de nivelar numa absoluta igualdade de tratamento (pois a *imunidade* não admite gradações) verdadeiras e beneméritas “*instituições*”, do porte, por exemplo, da Santa Casa de Misericórdia, da Cruz Vermelha Brasileira, da Associação Paulista de Combate ao Câncer, etc., a qualquer simples *associação* suburbana de fins *mistos*, que, entre suas atividades, mantenha uma simples escola, um serviço de assistência médica ou dentária, para gozo exclusivo de seus associados ou mesmo em benefício de uma fração mínima da coletividade pública. Não teria sido essa, por certo, a intenção do legislador constituinte.

“Deve o direito ser interpretado inteligentemente” — diz CARLOS MAXIMILIANO — “não de modo que a ordem legal envolva absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis” (*op. cit.*, pág. 205).

Por isto mesmo, recomenda êle ao exegeta abandonar tôda interpretação que

“conduz a injustiça flagrante, incoerência do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos” e

“buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir geral e o bem presente e futuro da comunidade”. (op. cit., págs. 205-206).

d) Porque, em se tratando de disposições de *direito excepcional* (como são aquelas que concedem *imunidades* ou simples *isenções* ou *atenuações de impostos* — CARLOS MAXIMILIANO, op. cit., pág. 277, n.º 275, e pág. 390), e de outorga de *privilégio*, não é de admitir-se interpretação lata, ampliativa ou benigna, mas, ao contrário, é de se lhes aplicar a conhecida regra — “*odiosa restringenda*”.

Com efeito, é princípio tradicional e universalmente consagrado no campo da hermenêutica jurídica o de que as normas de *direito excepcional* — máxime quando concessivas de *privilégios*, — não suportam exegese ampliativa, liberal ou extensiva: — “*exceptiones sunt strictissimae interpretationis*”.

O alcance dessa regra, no direito norte-americano, foi precisado por BLACK (*Handbook on the Construction and Interpretation of the Laws*) na síntese da seguinte expressão:

“Statutes which strik a government of any portion of its prerogative, or give exemption from a strict interpretation”.

No direito argentino, interpretado pelos arestos de sua Côrte Suprema, vige o mesmo entendimento, como regista LINARES QUINTANA:

“Toda excepción es de interpretación restrictiva”.

“Las excepciones a las leyes impositivas deben ser interpretadas con criterio restrictivo y aparecer fuera de razonable duda”; y no pueden “crearse por implicancia o inferencia”.

“El silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no deve ser suplida por vía de interpretación analógica y, mucho menos aún, por decisión judicial” (SEGUNDO V. LINARES QUINTANA. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, Buenos Aires, 1951, págs. 33-34).

No direito francês, por igual, assim se há estabelecido, conforme testificam seus doutrinadores. Aludindo à *disposição de exceção*, PLANIOL, RIPERT e BOULANGER observam que

“celle-ci doit s’interpréter restrictivement et n’est pas susceptible d’extension” (*Traité élémentaire de Droit Civil*, 5.ª ed., Paris, 1950, pág. 70).

No direito italiano impera o mesmo princípio (ALBERTO TRABUCCHI, op. cit., pág. 30), cristalizado até em norma de direito positivo (*Codice Penale*, art. 14).

Idêntica é a orientação dominante no direito brasileiro, segundo o atestam, entre outros autores, AMARO CAVALCANTI (*Elementos de Ciência das Finanças*, 1896, pág. 175); — JOÃO BARBALHO (*Constituição Federal Brasileira*, 1902, pág. 32); — VIVEIROS DE CASTRO (*Tratado dos Impostos*, 1910, pág. 168); — CARLOS MAXIMILIANO (*Comentários à Constituição Brasileira*, 1923, nota 1 ao n.º 195, pág. 193; — *idem*, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., 1941, págs. 274, 281, 283 a 284, 388 e 392); — THEMISTOCLES CAVALCÂNTI (*Pareceres do Consultor Geral da República*, 1946, pág. 193); — HAROLDO VALLADÃO (*Pareceres do Consultor Geral da República*, 1950, vol. III, pág. 60 e vol. IV, pág. 28); — F. SÁ FILHO (*Pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Pública*, 1943, pág. 132; — *idem*, *Estudos de Direito Fiscal*, 1942, pág. 66), etc..

*
* * *

Em resumo:

A interpretação adequada a fixar o conceito de “*instituição*” objetivado na alínea b) do inciso V ao art. 31 da Constituição de 1946 está, pois, naturalmente indicada ante a consideração necessária e harmônica dos seguintes elementos:

a) pela preexistência, na teoria das pessoas jurídicas, de um conceito técnico-jurídico específico de “*instituição*”, diferenciado do conceito, mais amplo, de “*associação*” e do de “*fundação*”;

b) por se tratar, ali, de *entidades* ou *pessoas* que, por sua própria natureza e pela espécie mesma de suas atividades, são coincidentes com aquelas a que em tôda parte se ajusta o aludido conceito particular ou específico (“*instituições*” “*de educação e de assistência social*”);

c) por se tratar, no caso, de norma de *direito excepcional* relativa a matéria específica de direito tributário, e, portanto, insuscetível de exegese ampliativa, antes subordinada à interpretação *restritiva*, ou, pelo menos, à *estritíssima*;

d) por importar, no caso, a *exceção* em outorga de *privilégio* (submetida sempre à regra “*odiosa restringenda*”), o que induz a preferir-se, entre duas ou mais inteligências, a *menos ampla*;

e) por implicar limitação ou cerceamento legal ao poder soberano de tributar, o que impõe, outrossim, a *exegese restritiva*.

O eminente CARLOS MAXIMILIANO assim condensou os princípios e regras pertinentes à matéria em exame:

“Interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem *exceções* às regras gerais firmadas pela Constituição. Assim se entendem os que favorecem algumas profissões, classes ou indivíduos, excluem outros, estabelecem incompatibilidades, *asseguram prerrogativas*, autorizam a conceder perdão, ou anistia, *restringem a competência para lançar taxas, impostos ou quaisquer outros encargos...*” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5.^a ed., 1954, vol. 1.^o, pág. 140).

“As leis fiscais suportam só exegese estrita, porém as *exceções* aos seus preceitos, as *isenções* de impostos, *reclamam maior rigor*” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.^a ed., 1941, pág. 246).

“O rigor é maior em se tratando de *disposição excepcional de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações*. Não se presume o

intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência e não se estender além das hipóteses figuradas no texto” (*op. cit.*, pág. 392).

“Interpretam-se estritamente as *limitações gerais do direito de tributar*, bem como as *isenções* particulares. Em regra, a prerrogativa governamental de exigir contribuições para as despesas públicas é exercida de modo geral e absoluto, estende-se ao conjunto das pessoas e bens, dentro da jurisdição do poder que decreta o ônus” (*Comentários à Constituição Brasileira* 5.^a ed., vol. 1.^o, pág. 274).

*
* *
*

Está a ver-se, claramente, pelo exposto, que não comporta dúvidas, quanto ao seu verdadeiro sentido e alcance, a expressão empregada no texto constitucional de 1946 — “*instituições*” ... “*de educação e de assistência social*” — e reproduzida na de 1967, apenas com substituição da copulativa “*e*” pela alternativa “*ou*”.

VIII

Já se demonstrou, *ex abundantia*, com fartos subsídios históricos e jurídicos e através, ainda, dos processos de exegese filológico e doutrinal, que, possuindo hoje a palavra “*instituição*”, na teoria das pessoas jurídicas e, sobretudo, no campo e em função do direito administrativo, uma acepção tecnológica particular especial, *específica*, não foi senão com êsse justo e rigoroso significado que o legislador constituinte — fiel à precisão técnica e à propriedade terminológica — a empregou, originariamente, no dispositivo da alínea *b* do inciso V ao art. 31 da Constituição de 1946 e, por via de consequência, na de 1967.

Igualmente evidenciado ficou, pela aplicação dos processos lógico e sistemático de interpretação, que outra não poderia ser, senão essa, a conclusão jurídica, racional e justa, pôsto que, em verdade,

a única admissível a resguardo da eiva de incoerência e sem quebra dos princípios e regras de hermenêutica indicados à espécie, — tipicamente de *direito excepcional*.

Todavia, mesmo a admitir-se, *ad argumentandum*, que a expressão empregada no dispositivo constitucional em análise fôsse dúbia, falha de precisão técnica e, por isso, suscetível de duas interpretações, uma estrita, outra ampla, ainda assim, o apêlo do exegeta ao elemento *teleológico* o levaria a dirimir a dúvida e buscar o significado exato ou conveniente do termo, mediante a aplicação da clássica regra de hermenêutica jurídica já elaborada pelo direito romano: — “*Quotiens idem sermo duas sententias exprimit, ea potissimum, accipiatur quæ rei gerendæ aptior est*” (*Digesto, De regulis iuris*, Liv. 50, tit. 17, frag. 67), — regra essa assimilada e consagrada, hoje, pelo direito de todos os povos cultos, e a que, no campo do direito constitucional, com invocação, aliás, de STORY (*On the Constitution*, 1891, § 419), se reporta, justamente, CARLOS MAXIMILIANO, *in verbis*:

“Quando as palavras forem suscetíveis de duas interpretações, uma estrita, outra ampla, adotar-se-á aquela que fôr mais consentânea com o aparente objetivo e razão de ser da providência inserta no estatuto fundamental” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5.^a ed., vol. 1.^o pág. 141).

No direito francês o aludido princípio se acha expresso nestes termos:

“Toutes les fois qu’un même terme a deux sens, il doit plutôt être pris dans celui qui convient le plus à la gestion de l’affaire” (art. 1.158 C. Civ.).

Ora, ainda por êsse prisma a conclusão seria a mesma que estamos a sustentar.

Tenha-se em mira, antes de tudo, que a espécie é de “*imunidade*” — atributo do Poder estatal, — e não de simples “*isenção*” de tributos.

Há que salientar, neste passo, a profunda diversidade de situações:

A simples “*isenção*” é benefício concedido com o caráter de mero *favor* legal, conquanto só justificável por motivos relacionados com o interesse público, entre os quais mais comumente avulta o correspectivo de serviços, préstimos ou atividades especiais de relevante utilidade pública. A “*imunidade*” — outorga constitucional — é uma *prerrogativa* inerente ao Poder governamental e, por via de consequência, *privilégio* de certos entes públicos e de pessoas investidas de autoridade pública; — prerrogativa que, por especiais razões de ordem política, moral, social ou econômica, pode, *excepcionalmente*, — mas sempre e necessariamente por via de *mandamento constitucional*, — ser tornada *extensiva* a certas e determinadas pessoas, bens e serviços *não públicos*.

Na hipótese de simples “*isenção*”, não é exigível o tributo porque, embora exista a relação de direito tributário que dá origem à obrigação, a lei *dispensa* o contribuinte do respectivo pagamento, em consideração a algum daqueles motivos justificadores da liberalidade fiscal. Na hipótese de “*imunidade*” não é devido o tributo porque, inexistindo a relação jurídica configuradora da *causa imponendi*, não chega a surgir, não pode surgir a obrigação tributária.

A *isenção* é um *favor* legal; a *imunidade* é um *direito*, ou melhor, uma *regalia* suprallegal.

A “*isenção*” pode ser *total* ou *parcial*, está sujeita a possíveis gradações e limitações legais, quer quanto ao valor econômico da franquia, quer quanto ao tempo ou prazo de sua duração, quer, ainda, quanto à peculiar natureza dos bens ou serviços contemplados; e pode, outrossim, ser eventualmente *condicionada*, pelo poder ou órgão tributante, à satisfação de especiais requisitos, à realização de certos serviços, funções ou compensações, bem assim ao cumprimento de determinadas formalidades. A “*imunidade*” — ligada sempre e inseparavelmente à idéia fundamental e primordial de *fim público* (poder público, autoridade pública, serviço público), — exprime um conceito *absoluto*, de franquia *total*, insuscetível de gradações, restrições, limitações ou condições discriminatórias de qualquer natureza, a não ser quanto aos pressupostos implícita ou explicitamente contidos no próprio texto constitucional da outorga.

A simples “isenção” pode ser concedida, recusada, reduzida ou suprimida pelo poder tributante, a seu exclusivo critério, ou porque cessados os motivos que a teriam justificado, através de legislação ordinária (ressalvada, apenas, em favor da União, a hipótese prevista no § 2.º do art. 20 da vigente Constituição de 1967, tendo-se em vista o “relevante interesse social ou econômico nacional”). A “*imunidade*”, ao revés disso, não pode ser negada, desconhecida ou suprimida ao mero arbítrio do poder tributante, federal, estadual ou municipal, por isso que a todos se impõe como prerrogativa constitucionalmente assegurada.

Isto pôsto, bem é de ver-se que a pesquisa da *ratio iuris* não oferece, no caso, maiores dificuldades. 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, — de *intributabilidade*, ou seja de *isenção em todas as órbitas fiscais, afora e acima da autoridade da lei ordinária*, êsse 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.

É exatamente em consideração a êsse *paralelismo*, assinalado pela dominante e primacial característica de “*interesse público*” no *fim* para que foi instituído o ente educacional ou assistencial e, por assim, à equiparação ou assemelhação dos respectivos serviços ao próprio “*serviço público*” estatal custeado pelo Erário, por sua vocação *institucional* de benemerência pública, por suas conseqüentes condições de estabilidade, imutabilidade, gratuidade e generalidade, que o Estado lhe *estende*, de modo irrestrito, um *apanágio*, um *privilégio seu*, dá-lhe o direito à *franquia máxima*, fá-lo, em suma, participar de *uma prerrogativa tradicionalmente reservada às pessoas maiores de direito público*.

Nesse plano, evidentemente, não é possível *generalizar*, confundindo e nivelando, para o gozo da excepcional prerrogativa da *imunidade*, verdadeiras “*instituições*” de educação e de assistência social, — criadas com *fim público* exclusivo ou principal, “nascidas do espírito de cooperação com os Podêres Públicos em suas atividades específicas”, votadas à prestação altruística, desinteressada e indiscriminada, de serviços educacionais ou assistenciais paralelos e semelhantes aos próprios serviços públicos a cargo do Estado, — com simples “associações”, “corporações”, “organizações” e entidades congêneres, mesmo *sem fim lucrativo*, mas inspiradas e criadas para servir e atender, predominantemente, a *interesses particulares de seus próprios membros*, fundadores ou associados, embora com o caráter de beneficência, educação ou assistência social, ainda que prestem, secundariamente, serviços e benefícios análogos, gratuitos, a terceiras pessoas não contribuintes e estranhas ao seu quadro social. Estas últimas entidades, conforme a natureza e relevância de seus préstimos, poderão merecer o auxílio do Estado, mas através de subvenções, doações ou simples “*isenções*” de impostos, nunca, jamais, porém, do *privilégio* constitucional da “*imunidade*” tributária.

Em verdade, só as “*instituições*” propriamente ditas, pelo *fim público* que as inspirou e a que servem com caráter de imutabilidade e generalidade, tanto quanto pelo indubitável cunho de altruísmo e filantropia de seus desinteressados serviços, benefícios e atividades, só elas estão no caso de realizar as condições subjetivas e objetivas da chamada “*beneficência pública*”, modernamente “considerada como função social do Estado”, no dizer de GABRIELE AMENDOLA (*Istituzioni Pubbliche e Private di Beneficenza, in Dizionario Pratico del Diritto Privato*, fundado por SCIALOJA, ed. Vallardi, Milão, 1923-1934, vol. III, p. 87, n. 4) e que por isto mesmo confere aos que a ela se votam merecimento bastante para compartilhar de um *privilégio* inerente ao Poder estatal.

Para as demais entidades de benemerência *particular* ou *mista*, não identificáveis como autênticas “*instituições*” por lhes faltar a marca original do *fim público* exclusivo ou predominante, ou o caráter de *generalidade* na prestação de serviços *não remunerados*, a franquía fiscal, a que, porventura, façam jus, há de consistir na outorga, por via de leis ordinárias, de simples “*isenção*” de impos-

tos como forma indireta de subvenção oficial. E a “isenção” legal, como já vimos, não se confunde com a “imunidade” tributária estabelecida na Constituição.

IX

A falta de conhecimento da matéria ou, pelo menos, de maior tento e zêlo no exame dos casos que lhe dizem respeito, tem levado, entre nós, infelizmente, legisladores e juizes a lamentáveis confusões, equívocos e erros graves.

Assinale-se, como primeiro exemplo, que a Câmara de Vereadores do antigo Distrito Federal votou leis especiais concedendo “isenções” de impostos (e até de taxas!) a certas entidades, com expressa declaração de terem tais liberalidades “fundamento no art. 31, V, letra b, da Constituição”, o que importava, a um só tempo, confundir “isenção” com “imunidade” e incorrer em manifesta contradição, pôsto que o simples reconhecimento de direito à *imunidade* tributária, de que tratava o invocado dispositivo constitucional, excluía a necessidade e razão de ser da outorga de *isenção* de impostos por lei ordinária. “*Plus semper in se continet quod est minus*”.

Noutros casos, chegou-se ao cúmulo de “declarar” instituições de assistência social para os efeitos da *imunidade* tributária prevista na mesma cláusula constitucional, entidades que, absolutamente, não reuniam condições para tal qualificação, como se possível fôsse conferi-la arbitrariamente, de plano, qual mero título honorífico, sem atenção à natureza jurídica e às características próprias da pessoa moral beneficiada, ou, então, *ampliar*, por via de lei ordinária e local, *privilégio* constitucional estendendo-o a pessoas outras não enquadráveis entre as indicadas como suas destinatárias no próprio texto da Lei Magna.

Também o legislador federal tem incorrido em pecados semelhantes, confundindo, por vêzes, os conceitos de *imunidade* e de simples *isenção* fiscal e a natureza mesma dos entes que se propõem ao gozo da franquia máxima. Bastará citar-se, a título de ilustração, a própria Lei n.º 3.193, de 4 de julho de 1957, com que se quis *regular* a matéria da alínea b do inciso VI ao art. 31 da Carta de 1946, relativamente à imunidade das “instituições de educação e de assistência social”. Nesse diploma se mencionaram

“instituições ou ASSOCIAÇÕES” como destinatárias do privilégio que o texto regulamentado outorgou apenas a “instituições”, indicando essa grave anomalia, ou que o legislador federal, erroneamente, confundiu e identificou os conceitos de *instituição* e de *associação*, atribuindo-lhes sinonímia, ou que pretendeu *alargar* o alcance da prerrogativa constitucional para incluir, por conta própria, as simples “associações” no direito à imunidade que a Lei Maior conferiu tão só às “instituições”, — desenvoltura de todo ponto inadmissível e que feria o ato legislativo de inconstitucionalidade manifesta.

Outrossim, respigando entre inúmeras decisões judiciais preferidas sôbre o tema, algumas encontramos onde a natureza de “*instituição*” de educação ou de assistência social foi reconhecida a entidades eclesiásticas, sob o canhestro fundamento de que o caráter *religioso* do estabelecimento ou da obra, por si só, implica o de *instituição*; — erroria tão grave e indefensável quanto a inversa, perpetrada noutros julgamentos em que se contestou e negou ao ente a qualidade de *instituição* precisamente em virtude de seu caráter religioso e clerical.

Na verdade, muito embora a noção jurídica de *instituição* haja surgido, inicialmente, na doutrina do direito canônico, através de um processo de evolução ou aperfeiçoamento dos primitivos conceitos de “*pia causa*” e “*opera pia*”, recebidos pelos canonistas do velho direito romano-cristão e inspirados tão só nas idéias de piedade e caridade, certo é que, hoje, a consideração acêrca do caráter secular ou religioso da entidade em nada influi para que se lhe reconheça ou se lhe recuse a qualidade de *instituição* — de educação ou de assistência social, — máxime em face dos princípios estruturais adotados pelas Constituições brasileiras.

Uma vez apurado e comprovado o *fim público* institucional da obra, organização ou estabelecimento em causa, nos estritos setores da educação e da assistência social, é de todo irrelevante e indiferente o cunho de religiosidade ou de laicidade que, porventura, ostente; a menos que suas atividades específicas sejam orientadas, dirigidas e utilizadas no único ou principal desígnio da catequese de uma seita ou credo religioso, — hipótese em que o *interêsse particular sectário* sobreleva, evidentemente, o *interêsse público*, necessariamente neutro, imparcial e impessoal.

Noutros julgados se tem estranhamente entendido e proclamado que a apreciação dos elementos e pressupostos caracterizadores da *instituição*, para o reconhecimento de direito à especialíssima prerrogativa da imunidade tributária estabelecida nos multicitados dispositivos constitucionais, deve ser feita *com ânimo liberal*, antes facilitando do que limitando a obtenção da franquia máxima. Assim, por exemplo, o Tribunal de Justiça de São Paulo esposou semelhante tese, ao dirimir recurso interposto num pleito entre a Municipalidade de Campinas e a Real Sociedade de Beneficência Portuguesa local, decidindo pelo reconhecimento da pleiteada *imunidade*...

“... cuja interpretação não se mede com restrição, mas com amplitude” (sic) (11).

Como se já não bastasse a *singularidade* da outorga — que situa este país como o único, provavelmente, no mundo, que, em expressa disposição constitucional, assegura *privilégio* de “*imunidade*” tributária a instituições de educação e de assistência social criadas, mantidas e administradas por particulares, — aí temos, ainda, por êsses e outros exemplos, a desconcertante evidência de que o Brasil é, também, o único país do mundo civilizado onde se praticam, se estimulam e se aconselham liberalidades e obséquios às expensas do Erário público, com desfalques substanciais às receitas orçamentárias, quando mais não seja, através de inconcebíveis

(11) O próprio Presidente do Egr. Tribunal de Justiça de São Paulo, ao admitir e mandar processar o recurso extraordinário interposto dessa decisão, para o Egr. Supremo Tribunal Federal, pela Municipalidade de Campinas, não ocultou o seu justo desacôrdo com a largueza interpretativa do julgado que atribuíra à Real Sociedade Portuguesa de Beneficência o caráter de “*instituição de assistência social*”, como ressalta, expressamente, dêstes tópicos finais do respectivo despacho:

“A interpretação dada pela sentença e acórdão recorrido ao conceito de “*instituição de assistência social*”, referido na alínea b, do inciso V, do artigo 31 da Constituição Federal, *data venia*, parece-me ampla demais para justificar a declaração de *imunidade* fiscal, que vem subtrair à recorrente apreciável contribuição tributária. Em sua petição de recurso se inserem relevantes argumentos, no sentido de julgar-se restrito o conceito aludido, merecendo o assunto exame da Suprema Côrte. Por isso, determino o processamento do recurso. São Paulo, 15 de julho de 1959. J. M. GONZAGA”.

interpretações *ampliativas* de normas de *direito excepcional*, e em matéria tributária!...

*

* *

Com efeito, nos demais países, em geral, as *instituições* de caráter *privado* especialmente votadas a fins de assistência e beneficência pública, além de submetidas à disciplina de leis regulamentadoras de sua organização, classificação e atividade, e sujeitas a rigorosa e permanente fiscalização oficial, apenas recebem do Poder Público, — segundo sua especial natureza, importância e extensão de seus préstimos e serviços, a bem dizer, paraestatais, — auxílios e benefícios *relativos*, proporcionais às suas comprovadas necessidades, como sejam, subvenções anuais, atenuações de encargos tributários e, no máximo — excepcionalmente, — a simples “*isenção*” de certos impostos, por via de leis ordinárias especiais, relativas a cada caso. Nada de *imunidade*.

Vejamos, num relance, o que, a respeito, ocorre em alguns Estados:

ITALIA

Discorrendo acêrca dos requisitos exigidos na Itália, pela famosa Lei de 17 de julho de 1890, para a caracterização jurídico-administrativa de uma verdadeira “*instituição*” de beneficência (“*istituzione di pubblica beneficenza*”), expõe o insigne ZANOBINI:

“a) Devono avere fine di prestare assistenza ai poveri, tanto in istato di sanità quanto di malattia, oppure di procurare l'educazione, l'istruzione, l'avviamento a qualche arte, professione o mestiere ai figli di famiglie bisognose. I poveri e i bisognosi non sono soltanto coloro che mancano di ogni mezzo di sussistenza, ma anche quelli che non hanno mezzi bastevoli per le necessità elementari della vita e anche coloro che, pur provvisti di mezzi, sono in procinto di perderli.

b) I poveri cui si rivolge l'assistenza devono essere indicati in modo generico, ossia tutti quelli appartenenti

alla popolazione di una circoscrizione determinata (di una provincia, di uno o più comuni, di una frazione). Per questo, l'art. 2 esclude dal novero delle istituzioni di beneficenza le fondazioni destinate a beneficiare i membri di una o più famiglie determinate, non soggette a devoluzione a favore della *generalità*.

c) L'istituzione deve avere carattere di *perpetuità*: ciò importa la necessità di un patrimonio destinato in modo permanente allo scopo dell'istituzione e perciò costituito in piena libertà di essa. Per questo, il citato articolo dichiara che non sono compresi nelle istituzioni di beneficenza i comitati di soccorso ed altre istituzioni temporanee, mantenute col contributo dei soci o con oblazioni di terzi".

.....
"Il negozio diretto alla fondazione di un ente di beneficenza deve contenere l'indicazione della collettività cui la beneficenza sarà rivolta..."

.....
"I controlli sugli enti di beneficenza hanno sempre conservato l'ordinamento stabilito dalla legge originaria 17 luglio 1890, ancorchè con alcune modificazioni non sostanziali introdotte colla riforma 30 dicembre 1923. È stata perciò conservata la distinzione fra controllo di legittimità e controllo di merito: il primo di competenza del prefetto, il secondo della giunta provinciale amministrativa".

(GUIDO ZANOBINI, *Corso di Diritto Amministrativo*, 4.^a ed., Milão, 1949, vol. 3.^o, págs. 164, 165 e 170).

Ao mesmo propósito, comenta GABRIELE AMENDOLA:

"Questi requisiti si concretano nello scopo determinato dalla legge, nella *destinazione* perpetua di un patrimonio a conseguirlo, nella *gratuità* della prestazione a profitto della *generalità* della popolazione, nella condizioni di povertà o di indigenza dei beneficiati.

Ove manchi uno solo di siffatti requisiti, non più di istituzioni di pubblica beneficenza occorre parlare, sibbene

ricercare in altre norme e in diverse denominazioni gli enti e gli istituti, che ne risultano formati".

Após ressaltar que

"non sono istituzioni pubbliche di beneficenza i comitati di soccorso e le istituzioni temporanee, nelle quali manca la *perpetuità* dello scopo e di durata; le fondazioni private nelle quali non si riscontra un diritto anche eventuale nel *pubblico*; le società civili e commerciali, in cui prevale sempre l'interesse privato e talora speculativo",

define AMENDOLA as chamadas "istituzioni pubbliche di beneficenza" (em contraposição às entidades beneficentes de interesse privado), como sendo

"quelle contrassegnate dallo scopo di *generalità* del soccorso, dalla *perpetuità del fine* e dal contenuto di *utilità pubblica*".

E aduz, ainda, o mesmo comentarista, realçando a relevância do *fim* social altruístico e benfeitor da *instituição*, quaisquer que sejam sua origem, sua estrutura orgânica e o sentimento inspirador de sua criação:

"Quanto alla genesi, le istituzioni di beneficenza possono derivare da *corporazioni* o da *fondazioni*, da manifestazioni or dell'uno or dell'altro sentimento o religioso o etico o político. Ma quale che sia l'origine, sempre tutto s'accetra nel sentimento dell'amore e della pietà verso altrui" (*Istituzioni Pubbliche e Private di Beneficenza, in Dizionario Pratico del Diritto Privato*, de SCIALOJA, vol. III, parte 2.^a, págs. 88-89).

Foi exatamente por considerar nas aludidas *instituições* a indeclinável característica do seu *fim público* e a profunda semelhança existente, sob vários aspectos, entre a natureza de seus serviços e a do próprio *serviço público do Estado*, nos respectivos

setores de atividade, que GIORGI, em 1895, as chamou de “instituições ou associações públicas civis” (*La Dottrina delle Persone Giuridiche o Corpo Morale*, Florença, 1895, vol. V. pág. 7) e que o próprio legislador italiano julgou preferível a solução de *publificar-las*, conferir-lhes logo o caráter de *peçoas públicas*, sem embargo de criadas e sustentadas exclusivamente por particulares e de não se integrarem na estrutura orgânica estatal.

Mas, nem por virtude desse caráter — atente-se bem! — lhes foi outorgada “*imunidade*” tributária. As Constituições italianas, quer sob o regime monárquico, quer sob o atual, republicano, deixaram ao cuidado e critério do legislador ordinário a tarefa de conceder a essas entidades, de acôrdo com a natureza, extensão e importância de seus serviços, e na medida de suas necessidades em função do interesse público, os favores fiscais de que se tornassem carecedoras; favores êsses consistentes apenas em *atenuações* ou simples *isenções* relativamente a determinados impostos, consignadas expressamente na legislação fiscal ou em diplomas especiais, submetido sempre o gozo do benefício, conforme o caso, a certas condições, sob especial contrôle e fiscalização a cargo de órgãos administrativos adequados. Um só exemplo basta para demonstrar o rigorismo com que ali se concedem e condicionam tais benefícios: a isenção de impôsto de consumo sôbre bebidas destinadas às instituições públicas de beneficência é subordinada, entre outros, aos seguintes requisitos: — que a instituição tenha como fim *exclusivo* ou prevalecente a caridade e a beneficência; que a bebida seja distribuída *gratuitamente* e sômente aos pobres, sem a menor retribuição; que a bebida seja adquirida diretamente do produtor ou de comerciante grossista, sem a intervenção de qualquer intermediário, ou produzida com uva de cultura própria, etc. (BENEDETTO COCIVERA, *Guida ai Tributi Locali*, Turim, 1954, n.º 323, pág. 274).

O direito peninsular não consagra nem admite exonerações fiscais absolutas (*imunidade*); e o regime das *isenções* — além de aplicado e dosado com vigilante circunspeção, como *medida excepcionalíssima* num sistema jurídico em que a regra é a *tributabilidade* dos próprios *entes públicos*, seus bens e atividades patrimoniais — é disciplinado por leis especiais e expressas e concerne apenas a certos e determinados impostos.

Atente-se na observação de GRIZIOTTI:

“No existen personas *completamente exentas* de la imposición, porque las exenciones personales, esto es, concedidas a determinadas categorías de personas físicas o morales, se refieren a *tributos especiales y determinados*” (BENVENUTO GRIZIOTTI, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, trad. espanhola da 1.ª ed. italiana, por Enrique R. Mata, Madrid, 1953, pág. 274).

Anota, por seu lado, PUGLIESE, ao tratar dos *sujeitos passivos* da obrigação tributária:

“Tra le persone giuridiche nazionali occorre menzionare in modo particolare gli *enti pubblici*, i quali, per quanto attiene alla loro attività patrimoniale, *vanno soggetti ai tributi stabiliti dallo Stato così come qualsiasi altra persona giuridica*, qualora non esistano particolari disposizioni legislative a loro favore” (MARIO PUGLIESE, *Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario*, Pádua, 1937, pág. 47).

* * *

FRANÇA

Assim também, na França, não gozam, jamais gozaram de “*imunidade*” tributária as entidades privadas com fins de assistência social ou beneficência pública, quaisquer que sejam suas destinações e objetivos específicos, seu caráter e a importância maior ou menor dos respectivos serviços ou benefícios, ainda quando, por seu *fim público exclusivo* e pela eminência dos seus préstimos, as reconhece o Estado como “*auxiliaires de l'Administration*” e lhes confere a chamada “grande personalidade”, elevando-as, assim, à categoria de “*établissements d'utilité publique*” (ROBERT BRICHET, *Les Associations de la Loi de 1901*, Paris, 1957, pág. 38) (12). Essa categoria, à qual, mediante a satisfação de

(12) Não há qualquer paridade ou equivalência entre os “*établissements d'utilité publique*”, da França, verdadeiras entidades paraestatais, e as simples

certas condições e formalidades, são alçadas "*les associations déclarées qui ont pour but exclusif l'assistance ou la bienfaisance*" (Lei de 14 de janeiro de 1933 e Decreto de 4 de janeiro de 1949), é, por certo, aquela que mais se aproxima das nossas "*instituições*" de educação e de assistência social. Abaixo delas ainda existem, ali, as denominadas "*obras subvencionadas*" ("*œuvres subventionnées*"), a cuja ordem pertence "*toute œuvre, a caractère non lucratif, suivant un but d'intérêt général*" (PAUL DUEZ et GUY DEBEYRE, *Traité de Droit Administratif*, Paris, 1952, pág. 597) e as simples "*associações declaradas sem fim lucrativo*" ("*associations déclarées sans but lucratif*"), gozando apenas da "pequena personalidade"; — associações que, embora não constituídas com *fin de interesse público*, exclusivo ou predominante, e sim visando ao interesse restrito e particular de seus membros associados, prestam, no entanto, a êstes, e até a estranhos, mas de modo secundário, eventual, ou em menor escala, certos benefícios e serviços nos campos da educação e da assistência social. Isto sem falar na categoria das "*associações não declaradas*" ("*associations non déclarées*"), que têm direito à existência de fato, mas não possuem nenhuma capacidade, por isto que destituídas de qualquer personalidade jurídica.

Vale acentuar, no entanto, que às próprias entidades classificadas na mais alta dessas categorias — a dos "*établissements d'utilité publique*" — os favores e benefícios que o Estado lhes concede jamais assumiram o aspecto de "*imunidade*" fiscal, mas apenas consistem, via de regra, como na Itália, em ajuda moral e financeira, quase sempre por meio de subvenções em dinheiro, doações e concessões gratuitas de imóveis, etc. (MOREAU, *Manuel de Droit Administratif*, Paris, 1909, pág. 984). Em especiais circunstâncias, se lhes concedem, por lei, *reduções* ou, mesmo, simples *isenções* de certos e determinados impostos; mas a hipótese é tão excepcional que a ela nem aludem os autores, a não ser para mencionar alguns casos que, como exceções, confirmam a regra da *não isenção*, quais, por exemplo, as exonerações fiscais decretadas em

associações privadas a que, no Brasil, com incrível facilidade, se outorga o "*reconhecimento de utilidade pública*". Ali, a caracterização de um "*établissement d'utilité publique*" demanda o máximo rigor na apreciação da prova do "*but d'utilité publique*" e de outros pressupostos e requisitos exigidos na lei para tal qualificação, bem ao revés do que sucede neste nosso país, onde o título se barateou lamentavelmente.

favor do Socorro Nacional e da Cruz Vermelha (Lei de 1.º de dezembro de 1940) e a concessão de certos benefícios e abrandamentos de ônus, no que concerne aos setores de ensino e de assistência (Lei de 8 de abril de 1942).

Nem se compreende que assim não fôsse, quando a orientação hoje predominante no direito gaulês é, também, a de submeter à obrigação tributária até mesmo as *personas públicas* e seus bens e negócios patrimoniais, impondo-lhes as regras do direito fiscal comum, conforme regista TROTABAS:

"Le principe de l'égalité devant l'impôt conduit ainsi à soumettre au même régime fiscal les personnes, les propriétés et les activités privées et les personnes, les propriétés et les activités publiques. Cette règle est d'autant plus nécessaire que le développement des activités des collectivités publiques désavantagerait les entreprises privées si les personnes publiques jouissaient d'une *immunité fiscale*. C'est donc très justement que la loi du 28 juin 1941, article 4, a soumis les personnes et propriétés publiques au droit fiscal commun, sauf, bien entendu, à ne pas les assujettir aux impôts perçus pour les besoins de leur propre budget, car il serait irrationnel d'inscrire au même budget la charge et la recette d'un même impôt".

"Toutefois, la nature d'*intérêt public* ou le caractère désintéressé de l'*activité publique* peuvent justifier une exonération fiscale: mais celle-ci doit alors être prévue par un texte exprès, comme elle peut être prévue au profit d'une activité privée dans l'aménagement de l'égalité fiscale" (LOUIS TROTABAS, *Précis de Science et Législation Financières*, 10.^a ed., Paris, 1950, pág. 270).

Veja-se, ainda no particular, o que referem DUEZ e DEBEYRE:

"Il existe des œuvres privées nombreuses travaillant dans un but désintéressé, en vue de rendre service au public et menant ainsi une action souvent parallèle à

celle des services publics. L'Administration peut estimer utile d'aider celles qu'elle juge les plus intéressantes par l'octroi d'un *soutien financier* qui se présentera, le plus souvent, sous la forme de *subvention*, somme d'argent versée, soit une fois pour toutes, soit périodiquement. Le procédé est très simple: l'importance de la subvention variera en fonction du rendement de l'œuvre".

.....
"Parmi les œuvres privées qui poursuivent un but désintéressé en vue de rendre service au public, l'Administration peut en distinguer un certain nombre qu'elle juge particulièrement intéressantes (caisses d'épargne privées, hospices et hôpitaux privés, établissements privés d'enseignement ou de recherche scientifique, sociétés de secours mutuels, associations diverses de la loi de 1901) pour faire plus encore que de les aider par des subventions plus ou moins suivies. Elle peut les consacrer officiellement *auxiliares de l'Administration* en les reconnaissant d'utilité publique, en les élevant au rang d'*établissements d'utilité publique*" (PAUL DUEZ et GUY DEBEYRE, *Traité de Droit Administratif*, Paris, 1952, pàgs. 597 e 600).

CHARLES OZANAM, por sua vez, depois de referir que, na França, foram ab-rogadas as disposições do Código geral de impostos que exoneravam os serviços prestados *sem fim lucrativo* por associações de esporte educativo, de turismo e de educação popular, nos informa que, em compensação, essas e outras *associações declaradas, sem fim lucrativo* (associações educativas, culturais, obras filantrópicas, caritativas, institutos ou estabelecimentos fundados por associações *de fins desinteressados*, de natureza hospitalar, fundações de fim médico ou sanitário, associações destinadas à segurança dos trabalhadores, etc.), passaram a gozar — quando as pleiteiam, e sob determinadas condições — de simples *atenuações* ou *reduções* de *alguns impostos* relativos aos seus espetáculos e representações culturais e beneficentes, ou, ainda, de *certas exoneraciones* referentes à venda de suas publicações (boletins, anuários, revistas, etc.), ou dispensa da chamada "*taxe sur le chiffre*

d'affaires"; e acrescenta que às próprias associações reconhecidas *de utilidade pública* são conferidos êsses mesmos benefícios, *sem nenhum especial privilégio*:

"Ces principes s'appliquent aux associations reconnues d'utilité publique comme aux associations simplement déclarées. Les premières ne bénéficient à cet égard d'aucun privilège".

A parcimônia e o rigor com que tais *favores* fiscais são concedidos ressaltam, outrossim, dos seguintes trechos do mesmo autor:

"D'une façon générale, depuis la loi du 14 mars 1942 qui a étendu aux donations le régime fiscal des successions, les donations aux *établissements d'utilité publique* sont assujetties au même régime fiscal que les legs, c'est-à-dire soumises aux tarifs prévus pour les successions entre oncles et tantes, neveux ou nièces.

En outre certaines catégories d'associations reconnues *d'utilité publique* jouissent d'*atténuations d'ordre fiscal* résultant de dispositions législatives particulières".

.....
"Les associations reconnues *d'utilité publique* dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, sont, en principe, exonérées des taxes sur le chiffre d'affaires lorsque leur caractère charitable ou philanthropique est nettement affirmé..."

.....
"Pour la taxe sur les biens de main-morte, ces associations dont les ressources sont *exclusivement* affectées à des œuvres d'assistance et de bienfaisance, bénéficiaient de l'application d'un taux réduit pour le calcul de la taxe afférente à ceux de leurs biens qui étaient affectés et continuaient d'être affectés réellement à ces œuvres.

Les associations d'éducation populaire et d'instruction gratuite et subventionnées par l'État ne sont astreintes à un droit de mutation par décès et à un droit

de donation qu'au tarif réduit de 2% (loi du 14 avril 1952).

Les dons et legs faits aux associations d'enseignement supérieur, reconnues d'utilité publique conformément à l'article 7 de la loi du 18 mars 1880 bénéficient également du tarif réduit.

Les associations dont les ressources sont *exclusivement* affectées à des œuvres scientifiques à caractère désintéressé, ne sont astreintes qu'au tarif réduit" (CHARLES OZANAM, *Associations Syndicats, Fondations, leur formation et leur fonctionnement*, 3.^a ed., Paris, 1957, págs. 176-177 e segts., 180-181 e 182-183).

* * *

BÉLGICA

Na Bélgica, do mesmo modo, não desfrutam de "imunidade" tributária nem as simples "associações sem fim lucrativo", nem os próprios "estabelecimentos de utilidade pública". Ao contrário, apesar de prestantes, e conquanto, por seus préstimos, mereçam e recebam subvenções e auxílios outros do Estado, estão sujeitos a imposições tributárias, algumas até especial e expressamente previstas e consignadas na própria legislação que os rege. Assim é, por exemplo, que a Lei de 27 de junho de 1921 ("*Loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique*"), em seu título III, sob a epígrafe "*Dispositions fiscales*", longe de imunizar ou isentar de impostos essas entidades, as tributa, como se vê pelo texto do art. 44, *in verbis*:

"Art. 44. Les associations sans but lucratif et les établissements d'utilité publique sont assujettis à une taxe annuelle. Celle-ci est établie sur la masse des biens possédés en Belgique".

.....
"Les associations et établissements susvisés qui possèdent la personnalité civile sont soumis à cette taxe à partir du 1.^{er} janvier qui suit la date de leur constitution".

Esse tributo é cobrado sôbre a base do valor venal dos bens, conforme preceitua o art. 46 da referida lei.

A Lei de 10 de março de 1925 introduz modificações na legislação anterior sôbre a organização e atividade das obras pias "legais" (de que tratava a Lei de 1891), estabelecendo normas para sua administração, constituindo as "uniões comunais" de beneficência e possibilitando aos seus órgãos de assistência pública participarem de obras de previdência social.

As liberalidades a favor das instituições de beneficência devem ser autorizadas pelas Deputações permanentes dos Conselhos provinciais.

Ao Estado se reserva o direito de, a seu critério, estabelecer, por leis especiais, em auxílio de tais entidades, subvenções, abrandamentos de ônus fiscais e até, excepcionalmente, *isenções de alguns impostos*. Nada de *imunidade!*

* * *

Mas, não é só: vale ainda salientar que nos dois últimos países (França e Bélgica) êsses chamados "*établissements d'utilité publique*", se, por um lado, recebem ajuda moral e financeira do Estado, — jamais *imunidade!* — por outro lado, se acham sempre sujeitos a prescrições e restrições rigorosas e a uma permanente fiscalização oficial, que assume freqüentemente o aspecto de verdadeira *tutela* governamental.

Segundo a legislação francesa, têm êles que adotar um estatuto-tipo, não podem possuir outros bens imóveis além daqueles destinados ao serviço ou atividade de interêsse público que desempenham, e permanecem submetidos ao contrôlo administrativo, financeiro e contábil do Estado, como se colhe de registos dos autores gauleses:

"Le droit administratif moderne a, dans de nombreux cas, développé à l'extrême ce contrôle sur des organismes privés, surtout précisément sur les établissements d'utilité publique: intervention assez fréquente de l'État dans le choix de certains dirigeants, soumission de certains établissements d'utilité publique aux vérifica-

tions de l'inspection des Finances et au contrôle de la Cour des Comptes" (ANDRÉ DE LAUBADÈRE, *Traité élémentaire de Droit Administratif*, Paris, 1953, pag. 582).

"Les associations reconnues d'utilité publique jouissent de la pleine capacité qui leur est reconnue discrétionnairement par décret en Conseil d'État. Cette reconnaissance est subordonnée à l'adoption de statuts-types et à l'engagement de soumettre la gestion annuelle à un contrôle administratif" (A. PERRAUD-CHARMANTIER, *Droit Administratif*, Paris, 1948, pag. 11).

"En retour, elles sont soumises à un contrôle qui, pour certaines, est assez développé".

"... certains établissements d'utilité publique sont, en certains points, soumis à un régime qui est celui des établissements publics" (LOUIS ROLLAND, *Précis de Droit Administratif*, Paris, 1947, pags. 36 e 37).

"Il existe deux catégories d'établissements d'utilité publique: 1.° les associations qui sont des groupements d'individus; 2.° les fondations qui sont formés par l'affectation d'un patrimoine collectif à un but déterminé".

"Ce titre va leur conférer une aptitude plus large, en droit et en fait à recevoir l'aide moral et financière de l'Administration. Il va, em même temps, élargir leur capacité, comme association, en leur permettant de recueillir le bénéfice de dons et legs. Mais, en contrepartie, l'Administration exercera un certain droit de regard sur leur organisation et leur gestion".

"L'association reconnue d'utilité publique va bénéficier d'une personnalité élargie, alors que l'association simplement déclaré ne jouit que de la "petite personnalité". Cet élargissement de capacité se marque surtout par l'aptitude à recevoir des dons et des legs. Toutefois, comme elle ne peut posséder d'autres immeubles que ceux

qui sont nécessaires au but qu'elle poursuit, les immeubles donnés ou légués en surplus devront être aliénés, le prix en étant versé dans la caisse de l'association, mais le legs ou la donation n'est pas nul".

"En contrepartie, l'établissement d'utilité publique subit le *contrôle de l'Administration*. La reconnaissance d'utilité publique ne s'obtient pas sans contrepartie".

"... une œuvre qui ne voudra pas se soumettre à ce régime de surveillance ne sera pas reconnue d'utilité publique".

"Enfin, l'acceptation de dons et legs est soumise au contrôle de tutelle prévu par la loi du 4 février 1901 sur la tutelle administrative en matière de dons et legs" (PAUL DUEZ et GUY DEBEYRE, *Traité de Droit Administratif*, Paris, 1952, pags. 600, 601 e 602/603).

"Les établissements d'utilité publique ne sont pas des établissements publics. Contrairement à eux, ils ne sont pas soumis au droit public, mais au droit privé, et leur personnel n'a pas la qualité de fonctionnaire ni d'agent de l'État. Ce sont des organismes dus à des *initiatives privées*, mais dont l'activité présente un intérêt pour la collectivité et que l'État entend favoriser et contrôler. C'est en particulier le cas de beaucoup d'œuvres de bienfaisance.

La reconnaissance d'utilité publique est accordée à ces établissements. Elle leur vaut certains privilèges, généralement des subventions d'État, mais parfois aussi des prérogatives telles que le droit de représenter certains intérêts (des intérêts familiaux par exemple), auprès des Pouvoirs publics. En contrepartie de ces faveurs, l'État leur impose un contrôle, le plus souvent d'ordre financier, qui est d'autant plus sévère que l'État participe plus largement à leur fonctionnement" (YVES MOURÈS, *Éléments de Droit Public et Administratif*, Paris, 1957, pags. 80 e 81).

Igualmente rigorosa é, no particular, a legislação belga (Lei de 27 de junho de 1921), ao impor aos “*établissements d'utilité publique*” normas e cláusulas para os seus estatutos e a prévia aprovação dêles pelo Governo (art. 30); ao prescrever que tais estatutos não podem ser modificados senão pela lei ou por um acôrdo entre o Governo e a maioria dos administradores em função (art. 31); ao estabelecer o contrôle oficial sôbre o orçamento e a contabilidade dessas instituições privadas (art. 34), etc..

Muito expressivas são, ademais, estas prescrições contidas nos arts. 35, 40 e 41 da referida lei:

“Art. 35. L'établissement d'utilité publique ne peut posséder en propriété ou autrement que les immeubles nécessaires à l'accomplissement de sa mission”.

“Art. 40. Le Gouvernement veille à ce que les biens d'un établissement d'utilité publique soient affectés à l'objet pour lequel l'institution a été créée”.

“Art. 41. Si l'établissement d'utilité publique est devenu incapable de rendre à l'avenir les services pour lesquels il a été institué, le tribunal, à la requête du Ministère Public, pourra prononcer la dissolution de l'institution”.

* * *

INGLATERRA

Na Inglaterra há um especial tributo destinado a socorrer e auxiliar a pobreza, ou seja a chamada “*taxa dos pobres*”, criada em 1854 e com a qual contribuem obrigatória e proporcionalmente tôdas as pessoas que disponham de recursos financeiros. Serviços de assistência pública legal são mantidos pela Administração, inclusive o serviço de assistência pública aos indigentes, a cargo do Ministério da Saúde e disciplinado, desde o remoto ano de 1601, por sucessivas leis, podendo citar-se, entre as mais recentes, o *Poor Law Act* de 1927 e o *Poor Law Act* de 20 de março de 1930. Entretanto, ao lado dos serviços oficiais de assistência pública e social, admite-se a cooperação ativa de instituições beneficentes privadas, cuja organização é reconhecida por lei (parte 5.^a do *Poor Law Act* de 1927).

Essas instituições privadas que, via de regra, dispõem de rendas próprias, não gozam, porém, de *imunidade tributária*; recebem o auxílio oficial através de subvenções em dinheiro. Mas, também, se acham submetidas à vigilância e fiscalização governamental, muito especialmente no que respeita ao contrôle de contas, à natureza e *gratuidade* dos serviços, à aquisição e à alienação de bens.

A austeridade, o rigor britânico em matéria fiscal não dá margem a liberalidades ou franquias tributárias em favor de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Só a Rainha está *isenta de impostos* e êsse privilégio não se comunica sequer ao real consorte (13), como, aliás, se divulgou em comunicado de Londres publicado pelo jornal *O Globo*, em sua edição de 16 de maio de 1960 (página 7 do 1.^o caderno).

* * *

ESPANHA

Na Espanha consideram-se como “*establecimientos públicos de beneficencia*” não sômente aquêles custeados pelo Estado, pela Província ou pelo Município, como, ainda, os de fundação particular que recebem subvenções das ditas entidades públicas (GASCÓN Y MARÍN, *Tratado de Derecho Administrativo*, 10.^a ed., Madri, 1949, tomo II, pág. 348).

As instituições privadas de assistência e beneficência, em geral, se acham submetidas à Lei de 20 de junho de 1849, que regulamen-

(13) Como exemplo dessa rigidez é muito expressivo o seguinte comunicado telegráfico publicado, há tempos, pela imprensa do Rio de Janeiro:

“Londres, 15 (FP-DC) — A Alfândega britânica consentiu excepcionalmente na entrada no pôrto de Londres, livre de direitos, de um barril de 535 litros de vinho do Pôrto presenteado à Rainha Elisabeth, quando de sua viagem a Portugal, mas não estendeu êsse direito ao Duque de Edimburgo, que, para receber o barril (idêntico ao de sua real espôsa), que também ganhou, terá de pagar 260 libras de impôsto aduaneiro.

O príncipe consorte está decidido a leiloar seus 525 litros do bom vinho do Pôrto em favor da National Playing Fields Association, organização de assistência recreativa às crianças inglesas, da qual é êle o presidente, mas um funcionário da Alfândega já advertiu que, nesse caso, a referida Associação deverá pagar os direitos” (do *Diário Carioca* de 16 de novembro de 1957).

tou a Beneficência, matéria também disciplinada pelos Reais Decretos de 14-3-1899, de 16-5-1908 e de 27-9-1912; pela Lei de 25-10-1908 e seu regulamento de 31-10 do mesmo ano, bem assim pelo Regulamento de 1852; pelas Instruções de 1875, de 27-1-1885, de 14-3-1899, de 10-7-1913 e de 24-7-1913, e pelo Decreto de 23-8-1934. Concede-lhes o Govêrno ajuda moral e financeira, na medida de seus préstimos públicos e de suas necessidades — não, porém, a *immunidad*e tributária, — mas exerce sôbre as mesmas amplos poderes de fiscalização, tutela e intervenção oficial.

O gôzo do reconhecimento e da proteção oficial tem por presuposto uma eficaz e permanente “colaboração administrativa”, quando a instituição, como diz GARCÍA OVIEDO, “realiza una obra desinteresada, coincidente, en consecuencia, con el espíritu que informa la obra de la Administración pública”.

“Tal cosa ocurre” — explica o ilustre catedrático da Universidade de Sevilha — “cuando un particular funda y sostiene un establecimiento benéfico, o de cultura, o promove y organiza una obra social cualquiera”.

E acrescenta, justificando a *intervenção* do Estado na vida dessas instituições:

“La circunstancia del fin social que realizan y el contacto muchas veces de sus actividades con intereses fundamentales, de que es fiel custodio el Estado, imponen a este alto organismo el deber de ejercer en ellas una cierta *intervención*, que toca a sus más variadas direcciones y que tiende principalmente a salvaguardar las existencias derivadas de su función tutelar del Derecho”.

.....
“La función tutelar del Derecho que en esta época de fuerte corriente social incumbe al Estado, es, por lo demás, más o menos amplia, según la organización y el carácter de la institución de que se trate” (OVIEDO, *Derecho Administrativo*, 3.^a ed., Madri, 1951, págs. 591, 592 e 593).

A propósito mesmo da tutela e intervenção estatal espanholas nas aludidas instituições, já assinalara SIGNORELLI:

“L’alta vigilanza sulle opere pie è esercitata dal Ministero dell’interno che può nominare, revocare, destituire gli amministratori. Esso è assistito da un Consiglio superiore della beneficenza, istituito con L. 25 ottobre 1908 (regol. 31 ottobre 1908). Localmente la vigilanza è affidata ai funzionari statali (prefetti) con funzioni di tutela sulle istituzioni pubbliche di beneficenza.

Le fondazioni permanenti sono riconosciute dallo Stato e possono possedere solo beni mobili. Il Governo ha facoltà di assumere l’amministrazione degli enti autonomi” (LUIGI SIGNORELLI, “Opere Pie”, *verbete* inserto no *Nuovo Digesto Italiano*, a cargo de MARIANO D’AMELIO com a colaboração de ANTONIO AZARA, Turim, 1939, vol. IX, pág. 113).

Mais modernamente, com apoio em CASTÁN, informam CASSO Y ROMERO E JIMÉNEZ-ALFARO:

“De todas estas disposiciones, dice CASTÁN, se deduce la capacidad de las fundaciones de beneficencia para adquirir y poseer bienes; pero con la limitación de estar obligada a la conversión de sus inmuebles en inscripciones de la deuda, conforme a los arts. 14, 15 y 16 de la Ley desamortizadora de 1855, salvo cuando se trata de bienes inmuebles que necesiten para los fines de sustitución” (*Diccionario de Derecho Privado*, Editorial Labor, Barcelona, 1950, tomo I, pág. 2.009).

Observa, por sua vez, GASCÓN Y MARÍN:

“Las instituciones benéficas creadas y dotadas por los particulares hallanse sometidas a *intervención administrativa* de diversa índole, conforme a la Ley, y principalmente a la Instrucción de 14 de marzo de 1899”.

.....
“El Decreto de 23 de agosto de 1934 creó, para coordinación de la asistencia pública y de la beneficencia.

particular, una oficina central de información y ordenación, dentro de la que funcionarán los servicios de tutela del Estado sobre los niños huérfanos o desamparados y de domicilio del socorro del ciudadano (Orden de 22 de septiembre de 1934; Decreto de 2 de febrero de 1935)” (*op. cit.*, tomo II, pág. 388).

* * *

PORTUGAL

Em Portugal, segundo regista MARCELLO CAETANO, distingue-se da categoria das associações ou institutos simplesmente declarados, por decreto especial, “*de utilidade pública*”, a categoria das “*peças coletivas de utilidade pública administrativa*”, que podem ser de utilidade *geral* ou de utilidade *local*.

Estas últimas, de maior interesse jurídico, foram criadas pelo Código Administrativo de 1936-1940, como integrantes de uma categoria de instituições que compreende “*associações e institutos de fim desinteressado, constituídos ou fundados por particulares, que aproveitem em especial aos habitantes de determinada circunscrição e não sejam geridos pelo Estado ou por um corpo administrativo*”. Nessa ordem, ao lado das *peças coletivas* de tipo institucional (institutos de utilidade local), que são as *fundações* de particulares votadas a fins de assistência ou de educação, tais como hospitais, hospícios, asilos, casas pias, creches, lactários, albergues, dispensários, sanatórios, bibliotecas (arts. 444 e 416), contempladas são também as *associações beneficentes* (tendo por objeto principal socorrer os pobres e os indigentes, na infância, invalidez, doença ou velhice, bem como educá-los e instruí-los) (art. 439), e as “*associações humanitárias*” (tendo por objeto principal socorrer feridos, doentes ou naufragos, a extinção de incêndios, ou qualquer outra forma de proteção desinteressada de vidas humanas e bens) (art. 441).

Adquirindo personalidade jurídica no ato de sua constituição e declaradas “*de utilidade pública administrativa*”, ficam tais instituições desde logo sujeitas a um especial regime jurídico, de que também nos dá notícia o ilustre professor de Lisboa, e cujos traços

comuns são: a) *tutela administrativa*; b) *contabilidade pública*; c) *intervenção do Governador civil* (para manter e reintegrar a associação ou instituto nos seus fins legais e estatutários, com a faculdade de *dissolver* os corpos gerentes e até de *extinguir* a corporação ou instituto, nos casos legalmente previstos); d) *reversão de bens* (das *peças extintas* para o Estado ou para outras *peças* de utilidade local designadas na lei); e) *sujeição ao contencioso administrativo* (das decisões e deliberações ilegais dos órgãos das *peças morais*).

Em clara fixação da diferença existente entre as instituições classificadas como “*peças coletivas de utilidade pública administrativa*” e as associações ou institutos meramente declarados “*de utilidade pública*”, esclarece e adverte MARCELLO CAETANO:

“A existência da classe das *peças coletivas de utilidade pública administrativa local* não exclui a possibilidade de se constituírem associações ou institutos que sejam, por decreto especial, declarados *de utilidade pública* e local, mas não *de utilidade administrativa*, isto é, sem serem considerados como *elementos de cooperação necessária com a Administração pública*. É o caso das associações de instrução, de cultura, de recreio, de educação física e de desportos, a que se refere o n. 8 do art. 407 do Código Administrativo”.

“As associações de instrução ou de educação de pobres são *peças coletivas de utilidade pública administrativa*; as que visam apenas *facilitar* mais comodamente a instrução, mas não a pobres, são *de utilidade pública*, mas sem caráter administrativo” (*Manual de Direito Administrativo*, 2.^a ed., Coimbra, 1947, págs. 221 a 233, texto e nota 1).

Entre os auxílios e favores oficiais concedidos a tais instituições pela legislação não se inclui a prerrogativa de imunidade fiscal.

* * *

JAPÃO

No Japão, as instituições privadas de fim público, ali consideradas cooperadoras ou auxiliares da Administração e, por isso, denominadas "*peçoas morais de utilidade pública*", devem, para tanto, cumprir, entre outros, dois requisitos fundamentais: destinação a fim de interesse público e ausência de intuito lucrativo. Não gozam, entretanto, do privilégio da *imunidade* tributária, mas, apenas, certas leis de impostos lhes concedem simples *isenções*. Assim, por exemplo, a lei do imposto sobre a renda isenta dêsse tributo as rendas das aludidas "*peçoas morais de utilidade pública*" (art. 17), em consideração ao escopo social a que elas se destinam (YORODZU ODA, *Principes de Droit Administratif du Japon*, Paris, 1928, pág. 458). Recebem a proteção do Estado, inclusive através de ajuda moral e financeira, mas estão sujeitas às mesmas medidas de controle especial que êle exerce sobre as *associações públicas*, as *fundações públicas* e as *empresas públicas*.

* * *

ESTADOS UNIDOS

Nos Estados Unidos, onde é clássica a divisão das *corporações* em *públicas* ("*public corporations*") e *privadas* ("*private corporations*") — aquelas de origem estatal, criadas com fins exclusivamente públicos e coordenadas com a Administração (verdadeiros serviços públicos descentralizados) e as segundas nascidas da iniciativa particular, com fins não puramente públicos, mas também de interesse público (inclusive nos domínios da educação, da cultura e da assistência social), — nem umas nem outras gozam de *imunidade* tributária no amplo sentido do direito constitucional brasileiro. As *corporações* privadas não desfrutam dos mesmos direitos, franquias e prerrogativas atribuídos às *corporações* públicas. E é importante assinalar que também estas últimas, sem embargo de constituírem "instrumentos de governo", não se identificam com o Estado e só têm aquêles direitos e privilégios expressamente conferidos nas próprias leis ordinárias que presidem à sua organização, como nos mostra CARLOS A. ADROGUÉ:

"Las corporaciones públicas federales tienen sólo aquellos derechos y deberes que el Congreso les confiere en las leyes que presiden su organización".

.....

"A su vez, "el Estado, llegado a ser una corporación, *no se identifica con ésta... que no es el Estado, aunque éste tenga un interés en ella*. No importa ninguna diferencia que el Estado sea el único interesado en la corporación, si, en el hecho, crea otra persona corporativa". Es el mismo principio expuesto por Chief Justice MARSHALL en *Bank of United States v. The Planters Bank of Georgia*, al declarar que *cuando un gobierno actúa en una corporación "se despoja a sí mismo, en cuanto concierne a las transacciones de aquélla, de su carácter soberano, y adquiere el de un ciudadano particular"*.

.....

"Una aplicación de esta doctrina juega en aquellas decisiones judiciales estadounidenses que admiten la responsabilidad de las corporaciones gubernamentales por actos ilícitos; al declararlo así, lo hacen sobre la base de que *son distintas al gobierno de los Estados Unidos*, bastando la autorización general para ser demandadas, que las leyes de organización les reconocen, como pauta de que *no gozan del privilegio de inmunidad* que, en tal sentido, ampara al gobierno federal" (CARLOS A. ADROGUÉ, *Poderes Impositivos Federal y Provincial sobre los Instrumentos de Gobierno*, Buenos Aires, 1943, págs. 127 a 128).

Como se vê, nem as "*public corporations*" gozam de quaisquer privilégios de *imunidade*... quanto mais as "*private corporations*"!...

* * *

MÉXICO

No México as *instituições* privadas (leigas ou religiosas) de fins públicos — beneficentes, educativas, assistenciais, filantró-

picas ou meramente caritativas — recebem do Poder Público subvenções e outros auxílios, mas *não são imunes nem isentas da obrigação de pagar impostos*, desde que tenham capacidade contributiva, salva a hipótese de alguma exceção estabelecida em lei especial. O rigor fiscal vai, ali, ao ponto de sujeitar a tributação os *estabelecimentos públicos* e, em geral, os organismos públicos com funções descentralizadas do Estado porém com personalidade jurídica própria; como, ainda, os Estados, os Municípios e até a Federação, “quando sua atividade não corresponda às suas funções próprias de direito público” (ERNESTO FLORES ZAVALA, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 2.^a ed., México, 1951, págs. 63-64 e 137). Não há, pois, em princípio, *imunidades tributárias*. O Código Fiscal isenta a Federação, os Estados, os Municípios, os Territórios Federais e o Distrito Federal, *quando no exercício de suas funções e atividades institucionais, próprias, de direito público*, sendo, pois, tributáveis as *atividades privadas* das entidades públicas:

“Precisamente porque es posible que las Entidades públicas como tales sean gravadas”, — escreve ZAVALA — “fué necesario un precepto expreso que las declara exentas del pago de impuestos y derechos, y así, el artículo 30, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, dice: — “Están exentos del pago de impuestos y derechos: I — La Federación, los Estados, los Municipios, los Territorios Federales y el Distrito Federal, *a menos que su actividad no corresponda a sus funciones propias de Derecho Público*” (*op. cit.*, págs. 69-70).

X

Esta exposição põe em evidência o *contraste* entre o que, no particular, se passa noutros muitos países do mundo culto e o que ocorre no nosso país, onde, infelizmente, se criou e generalizou uma mentalidade notòriamente *contrária* aos relevantes direitos e interesses fiscais do Estado.

Nesses adiantados centros de civilização e de alta cultura social, política e jurídica, lastreada de multissecular experiência, só as verdadeiras, as autênticas, as genuínas “*instituições*”, de in-

duvidoso *fim público* (“*for promoting any public object*”, no conceituar de WHARTON), de inspiração e vocação altruísticas (“*scopodì natura altruistica*”, na expressão de FERRARA), “*nascidas do espírito de cooperação com os Podêres Públicos*”, na frase de BALLEIRO, e consagradas à realização de uma obra assistencial, educativa ou filantrópica, *absolutamente desinteressada*, em bem da coletividade, “*coincidente com o espírito que informa a obra da Administração Pública*”, no dizer de OVIEDO, só elas merecem e recebem do Estado especial proteção e ajuda econômico-financeira, através de subvenções, doações e benefícios outros, e até, em certos casos, o *favor* de abrandamentos, reduções e isenções de *alguns tributos* — jamais o *privilégio* da “*imunidade*” fiscal! —; mas ficam, *ipso facto*, jungidas a um regime legal e disciplinar de restrições, deveres e responsabilidades, adstritas à mais severa e vigilante supervisão estatal, sujeitas a medidas de fiscalização, *contrôle administrativo e contábil*, tutela e eventual intervenção da autoridade pública.

Ao revés disso, no Brasil — onde o interesse particular logra, muita vez, preeminência sôbre o interesse público, — procura-se amiúde desvirtuar o fim, a *ratio*, a causa teleológica, o sentido e o alcance político-social de uma outorga constitucional inédita e excepcionalíssima. Sem a contrapartida daqueles ônus, limitações, deveres e responsabilidades, intentam, canhestramente, arvorar-se em “*instituições*” de *educação e de assistência social*, para o gôzo da *prerrogativa de imunidade tributária*, inúmeras entidades privadas desvestidas dos requisitos idôneos a caracterizá-las como tais: — sociedades fechadas no exclusivismo de serviços, vantagens e benefícios aos seus próprios membros, simples associações de pessoas ou de frações de determinadas classes, civis e militares, criadas sob a inspiração de utilitários objetivos individualistas, mantidas para o trato de interesses única ou preponderantemente particulares, de seus filiados ou sócios contribuintes, tóda uma gama, enfim, de círculos, clubes, grêmios, irmandades, congregações, institutos e congêneres organizações, leigas e religiosas, muitas delas sem fim lucrativo, mas beneficiadoras apenas de limitados grupos pagantes, e algumas até de caráter nitidamente *empresário*, como certos e rendosos estabelecimentos exploradores do ensino particular não gratuito.

E — o que é pior e mais grave! — encontram, não raro, graduados burocratas, legisladores e exegetas solícitos no facilitar-lhes o desígnio por via de tendenciosas interpretações; e até juizes que propendem ao elastério de normas de *direito excepcional* em matéria de *direito tributário* e preconizam a adoção de *critérios ampliativos* na inteligência de uma cláusula constitucional conferidora de *privilégio*!...

Pode-se mesmo adiantar, sem exagêro, que, além da brasileira, nenhuma outra Constituição política no mundo outorga privilégio de "*imunidade*" tributária a instituições *privadas* de educação e de assistência social. Muito ao contrário, a idéia, o princípio mais moderno em doutrina, e que vai ganhando fôrça na ordenação jurídico-administrativa dos vários países, é o da *tributabilidade das próprias pessoas públicas*, da submissão ao direito fiscal comum de seus bens patrimoniais e até de serviços públicos, principalmente quando descentralizados, personalizados e dotados de economia própria.

O que, realmente, se observa em tôda parte do mundo atual é uma acentuada reação contra a condenável política dos *privilégios* e das *isenções fiscais* (ainda que como formas indiretas de subvenção), até mesmo em relação aos entes públicos menores e serviços autônomos de criação estatal (autarquias, emprêsas públicas, fundações públicas, explorações industriais do Estado, etc.), conforme demonstramos, de modo cabal e exaustivo, em anteriores trabalhos jurídicos (LEOPOLDO BRAGA, *O Problema da Imunidade Fiscal das Autarquias em face do Direito Positivo*, 2.^a edição, Rio de Janeiro, 1957, páginas 81 a 95; — LEOPOLDO BRAGA, *Emprêsas Públicas*, n.º 62 (IV), in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, ed. Borsoi, vol. 20, págs. 177 e segs.) (14).

(14) Vale, ao propósito, reproduzir, aqui, o ensino proferido por THEMISTOCLES CAVALCANTI, em brilhante parecer de 23 de maio de 1955, como Consultor Geral da República e aprovado pelo Ministro do Trabalho, Indústria e Comércio, em despacho de 11 de junho do mesmo ano:

"6.
"Tem havido certo exagêro, no meu entender, na extensão dada, às autarquias, dos privilégios outorgados pela Constituição e pelas leis à União, aos Estados e aos Municípios.

7. Esta extensão segue um sentido inverso à tendência, que se verifica em todos os países, no sentido de reduzir, quanto pos-

Em relação ao próprio Estado, o que hoje se observa nos países de mais adiantada cultura e se predica nos mais altos e modernos estágios da doutrina jurídica é a *tributabilidade* dos bens e serviços a cargo do mesmo, sempre que tais serviços e os bens nêles empregados não correspondam ao exercício de *atividades de natureza governamental*, atinentes aos *fins estatais* propriamente ditos, isto é, não representem, necessariamente, "*instrumentalidades*" (*instrumentalities*"), *meios de ação* do poder gover-

sível, as imunidades fiscais, mesmo em relação aos Estados. Os autores europeus, notadamente LAUFENBURGER, condenam a liberalidade, e nos Estados Unidos existe uma revisão completa da doutrina em tôrno da imunidade fiscal (Ver LAUFENBURGER, *Finances Publiques*; JEAN BLANCHET, *Les Services Publics devant l'Impôt*, pág. 297).

8. Nesse país, a reação contra a decisão *Mc. Culloch v. Maryland*, que consagra o velho princípio "*The power to tax involves the power to destroy*", foi muito intensa, atingindo mesmo a imunidade entre os Estados, quanto mais as *Public Corporations* e as *Authorities*, que representam ali os serviços descentralizados (Ver os casos *Helvering v. Gerhardt*, *Graves v. New York*, *Rogers v. Graves*, *Allen Collectors of International Revenue v. Regents of the University System of Georgia*, etc.).

9. Naquele país, é bem verdade, ao contrário do que ocorre entre nós, a imunidade recíproca entre a União e os Estados não é imperativo constitucional, o que levou FELIX FRANKFURTER a denunciar a teoria tradicional como "*pernicious abstraction*" e repetir a contradita de HOLMES à frase de MARSHALL com nova aplicação: — "*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*" (*Panhandle Oil Co. v. Mississippi*).

10. Mas, não só em relação aos Estados, essa imunidade era objeto de crítica. Com maior razão o era quanto às *Corporations*, porque ali se fazia a distinção entre as "*funções ordinárias de Governo*", e as "*ordinary private business*".

11. Foi por isso que, no caso *South Carolina v. United States*, tratando de aproveitamento de águas minerais, cogitou-se de saber se a atividade em questão era tradicionalmente *governmental* ou era de *natureza privada*.

12. Finalmente, entendeu-se que somente as primeiras (as *governmentals*) estariam cobertas pela imunidade (V. CROSKY, *Politics and the Constitution*).

13. Esta tendência se vai generalizando, e o caso da *Tennessee Valley* é um exemplo bem sugestivo (Ver nosso *Tratado de Direito Administrativo*, 1.^a ed., vol. VI, pág. 550)".

(THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, *Pareceres do Consultor Geral da República*, vol. 1.^o (maio a julho de 1955), Rio de Janeiro, 1955, págs. 43 a 44).

namental para o desempenho das funções inerentes à sua normal e tradicional competência.

Daí entender, justamente, ALIOMAR BALEEIRO, de referência, aliás, à própria prerrogativa da imunidade tributária recíproca, inaugurada na Constituição de 1946, em favor dos bens, rendas e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que

“a interpretação do art. 31, V, *a*, importa a distinção entre bens e rendas vinculados às atividades fundamentais de cada pessoa de direito público interno, dentro das atribuições de sua competência, como *instrumentos* desta, e bens ou rendas de todo alheios a essa competência, porque de caráter puramente especulativo ou patrimonial, sem a menor conexão com o interesse comum das demais esferas de governo” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, 1951, pág. 86).

Assim também nos Estados Unidos e na Argentina, como registra ADROGUÉ, no entendimento e aplicação do princípio da imunidade tributária recíproca o que principalmente se tem que considerar é a *natureza governamental da atividade* exercida pela pessoa pública. Explica, a propósito, o eminente mestre portenho:

“Esta doctrina lleva en sí misma su propia limitación. La recíproca inmunidad impositiva juega mientras se trate de *actividades que se propongan el cumplimiento de los fines de gobierno* dentro de los principios constitucionales, fines que, como es obvio, han de apreciarse de acuerdo a las exigencias de la realidad de cada época y cada circunstancia”.

Invoca jurisprudência da Córte argentina, segundo a qual

“la aplicación de este criterio legal presupone, naturalmente, la distinción que ha sido reiteradamente formulada por la jurisprudencia de los Estados Unidos de América, entre *operaciones o instrumentos esenciales para la ejecución de las funciones de los gobiernos provinciales*

y que éstos sólo pueden cumplir, y aquellas *actividades de carácter privado*. Las primeras se hallarían fuera del alcance del poder impositivo del gobierno federal; las segundas, aunque sujetas al contralor de los gobiernos estatales y ejercidas mediante concesiones de derecho público, pueden, en cambio, ser gravadas”.

E conclui:

“Cuando el impuesto venga a gravar de una manera directa *la actividad gubernamental*, conceptúo que debe reconocerse a ésta inmune respecto a aquél; pero cuando su efecto sobre aquélla sea sólo incidental o hipotético, el impuesto debe ser mantenido” (CARLOS A. ADROGUÉ, *op. cit.*, págs. 286 a 287 e 287 a 288).

GASTON JEZE desaprova os privilégios fiscais e, em princípio, as isenções de impostos, mesmo quando se procura justificá-las alegando “qu’elles sont la *contrepartie des charges publiques* pesant sur les personnes bénéficiant de l’exemption”... “ou bien des *subventions indirectes* à telle ou telle œuvre charitable, scientifique, etc.”, franquias que, por vêzes, nem se justificam satisfatoriamente, — o que ocorre, segundo diz o sábio professor parisiense, “nos países de governo demagógico” (“*ceci se produit dans les pays à gouvernement démagogique*”). A seu ver, devem, outrossim, estar sujeitos a impostos os próprios patrimônios administrativos e as explorações industriais públicas (*Cours de Finances Publiques*, Paris, 1934, págs. 89-90 e 92-93).

Informa HENSEL, em obra vertida para o italiano por DINO JARÁCH, no tocante ao problema das chamadas *isenções pessoais*, que a legislação tributária alemã “distingue le “aziende e amministrazioni di enti di diritto pubblico e le aziende e amministrazioni pubbliche con propria personalità giuridica” *obbligate all’imposta*, da quelle che” “servono all’*esercizio del pubblico potere*” (ALBERT HENSEL, *Diritto Tributario*, Milão, 1956, pág. 88, nota 102). INGROSSO ensina que “sono soggetti d’imposta persone fisiche e persone giuridiche di diritto privato e di diritto pubblico” (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, Nápoles, 1935, tomo I, pág. 16; — *idem*, *Diritto Finanziario*, Nápoles, 1954, pág. 112). FLORES ZAVALA arrola como “obrigados al pago de impuestos” — na siste-

mática do Código Fiscal da Federação do México — “las personas morales, tanto de Derecho Privado como de Derecho Público” (*Finanzas Públicas Mexicanas*, págs. 136-137). GIANNINI observa que “il principio dominante nel diritto italiano e straniero è quello che, nei varii casi configurati, non solo gli enti pubblici minori, ma anche lo Stato è sogetto, di regola, all'imposta” (*Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão, 1937, pág. 112; — *idem*, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5.^a ed., Milão, 1951, pág. 94). LELLO GANGEMI, profligando como injustificada e até “imoral” a outorga de imunidades e isenções a emprêsas estatais produtivas de rendas, afirma que “l'autoimposizione è una esigenza oggi largamente riconosciuta” (*Elementi di Scienza delle Finanze*, 4.^a ed., Nápoles, 1948, pág. 413). BERLIRI admite “che lo Stato possa essere sogetto passivo delle imposte da esso stesso istituite” (*Principi di Diritto Tributario*, Milão, 1952, tomo 1.^o, pág. 194). PUGLIESE considera tributáveis “gli enti pubblici”...

“... i quali, per quanto attiene alla loro attività patrimoniale, vanno sogetti ai tributi stabiliti dallo Stato così come qualsiasi altra persona giuridica, qualora non esistano particolari disposizioni legislative a loro favore” (*Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario*, Pádua, 1937, pág. 47).

TROTABAS, estudando os novos rumos da legislação tributária francesa, de referência à sua moderna concepção da igualdade perante o impôsto, assim diz:

“Le principe de l'égalité devant l'impôt conduit ainsi à soumettre au même régime fiscal les personnes, les propriétés et les activités privées et les personnes, les propriétés et les activités publiques” (*Précis de Science et Législation Financières*, 10.^a ed., Paris, 1950, pág. 270).

Confirma-o, outrossim, HENRY LAUFENBURGER:

“Demeurent seuls exclus de l'impôt sur les personnes morales, les organismes de l'État ne bénéficiant pas de l'autonomie financière” (*Traité d'Économie et de Législation Financières*, 4.^a ed., Paris, 1950, pág. 172).

* * *

Por tôda parte do mundo moderno a idéia que se afirma, o princípio que, hoje, predomina é o de restrição das liberalidades fiscais. Reduzem-se ao mínimo possível os casos e hipóteses de franquia total ou parcial, atento o postulado cívico e jurídico de que o interêsse público, representado pelo Fisco, sobreleva o interêsse particular de indivíduos ou grupos sociais. De tal modo, que à regra geral da tributabilidade não refogem os próprios entes públicos menores (dotados de personalidade distinta e de autonomia econômico-financeira, patrimonial e administrativa), as explorações industriais e comerciais do Estado, produtivas de rendas, as emprêsas públicas em geral, e, finalmente, o próprio Estado no plano de seus negócios, transações e atividades de natureza privada, patrimonial ou especulativa, não diretamente vinculados aos fins estatais e às necessidades do serviço público.

Enquanto isso por lá se predica e se pratica, no Brasil, infelizmente, não se sabe o que mais espanta: se o alarmante e generalizado horror ao tributo, que induz até mesmo entidades ricas e respeitáveis ao empenho de, a todo transe e a qualquer pretexto, evitar o impôsto, fugir do impôsto, reagir ao impôsto, sob capciosas aparências de legalidade, buscando a válvula das imunidades e das isenções, ou se a facilidade, a leviandade, melhormente diríamos a irresponsabilidade com que, nos setores administrativos, legislativos e judiciários, se acolhem e deferem as mais estranhas, abstrusas e indefensáveis pretensões evasivas, em detrimento aos legítimos direitos e interêsses do Erário!

A tal ponto chegamos, que até sociedades de economia mista (entre nós, tradicional, doutrinária e legalmente excluídas da franquia constitucional), entidades prósperas, riquíssimas, como o Banco do Brasil e a Petrobrás, auferidoras de rendas imensas, das quais — é notório — se empregam anualmente milhões e milhões em publicidade, propaganda, viagens e excursões ao estrangeiro e noutros fins secundários, supérfluos, não raro suntuários, se mostram infensas à satisfação de impostos locais, devidos aos Estados e Municípios, e discutem, administrativamente, supostos direitos, e encomendam pareceres caros, a juristas eminentes, para a fundamentação de seus artifícios escapatórios, envidando todos os meios e modos de furtar-se ao cumprimento da obrigação fiscal. O que se vê, com justificada estupefação, é, por exemplo, uma so-

cidade particular de jogos e apostas, como o Jockey Club Brasileiro, que, entre nós, explora o fabuloso negócio de corridas de cavalos, vir pleitear o gozo de *imunidade tributária* — sob a escusa de ser entidade reconhecida “*de utilidade pública*”, — pretendendo, até, com suposto arrimo em dispositivos constitucionais, nivelar-se às *instituições de educação e de assistência social*, pela circunstância de, com uma parcela de suas vastíssimas rendas, manter escolas e serviços médico-dentários... “para os que fazem do turfe a sua profissão” (*sic*) ...

* * *

Todavia, pôsto que a Constituição brasileira de 1946, inovando, na espécie, em molde sem precedentes na história de nosso direito constitucional, houve por bem, na alínea *b* do inciso V ao art. 31, *estender* o privilégio da *imunidade* — prerrogativa inerente ao Poder Público — às “*instituições de educação e de assistência social*”, ao invés de deixar à competência e ao juízo do legislador ordinário o estabelecimento das *isenções* fiscais de que se tornassem elas merecedoras, em cada caso especial, pela avaliação de seus préstimos públicos, segundo prudentes critérios de justiça, necessidade e oportunidade, e desde que o mau precedente foi seguido pela Carta de 1967, na letra *c* do inciso III ao art. 20, mister se faz, então, que, ao menos, não se desvirtuem o fim, o sentido e o alcance da outorga, ensejando abusos calamitosos para o Erário, mas se lhe dê uma interpretação racional, consentânea com o interesse público, de modo a circunscrever o gozo do excepcionalíssimo galardão às entidades que configurem verdadeiras “*instituições de educação e de assistência social*”, na estrita acepção técnico-jurídica já delineada, e não a franqueá-lo, sem justeza e sem medida, a simples *associações* ou *corporações* que, embora úteis, prestimosas e beneficentes, não possuem, nitidamente, aquele caráter.

XI

Há, sem dúvida, associações privadas que, conquanto não criadas com *fim público* exclusivo ou principal, mas visando predominantemente a outros fins, de interesse particular, colaboram, de

certo modo, com o Estado, prestando também à coletividade serviços desinteressados de educação e de assistência social bastantes para justificar a ajuda moral e material do Poder Público.

Não divergimos, assim, de MOREAU quando sustenta que certas associações sem fim lucrativo satisfazem a necessidades coletivas mais ou menos gerais — artísticas, científicas, literárias, caritativas, religiosas, etc., — ainda que propiciando vantagens não pecuniárias ou serviços desinteressados a um público mais ou menos numeroso, ou apenas aos seus próprios membros, mediante contribuições, cotizações, subscrições, etc., circunstância que, a seu ver, não exclui nem o caráter de gratuidade nem o de utilidade pública (FELIX MOREAU, *Manuel de Droit Administratif*, Paris, 1909, pág. 372).

Mas, é preciso não confundir as coisas.

Compreende-se, por ser absolutamente justo, que essas simples *associações* beneficentes sem fim lucrativo, criadas exclusiva ou principalmente no interesse particular de grupos, classes, ordens profissionais ou religiosas, etc. (e, pois, inconfundíveis com as veras “*instituições*” de educação e de assistência social), recebam, também, auxílio do Estado; mas esse auxílio — proporcional à natureza, extensão e relevância dos seus serviços — deve consistir em *subvenções*, *doações de imóveis*, quando muito em *abrandamentos* ou simples *isenções* de certos impostos, por via de leis ordinárias especiais, na medida dos merecimentos e das necessidades de cada qual delas; jamais, porém, no *privilégio máximo* da “*imunidade*”, outorgado às propriamente ditas “*instituições*” e com o qual não foram sequer contemplados os serviços públicos concedidos, as sociedades de economia mista, as empresas públicas autônomas e nem mesmo, *originariamente*, os próprios entes autárquicos, — aos quais, por isto mesmo, a franquia houve de ser *estendida* através de uma lei constitucional, antes de vir a ser tal “*extensão*” expressamente declarada no § 1.º, do art. 20, da Carta de 1967.

A realidade brasileira aí está, porém, a demonstrar, numa multiplicidade impressionante de casos, que quase tôdas, senão tôdas essas sociedades, associações e corporações de relativa utilidade pública por certas atividades de algum modo beneficentes, ou pela

prestação de determinados serviços nos setores da educação, da cultura e da assistência social — tanto as verdadeiramente necessitadas de ajuda financeira oficial, como até, em grande número, as que dispõem de apreciáveis rendas próprias — já recebem auxílios e benefícios dos cofres públicos federais, estaduais e municipais, através de dotações orçamentárias, doações de imóveis, dispensa do pagamento de aluguéis pela ocupação de prédios do patrimônio público, *reduções e isenções de impostos, etc.*

Se, por exceção à regra geral, algumas delas ainda não participam de tais ajudas, poderão pleiteá-las e, por certo, lhes não será difícil obtê-las, num país onde o prestígio político-eleitoral se constrói ou se consolida, geralmente, na base de liberalidades e favores custeados pelo Erário público.

XII

Exposto e fixado, assim, em contornos gerais, o conceito de “instituições” de educação, ou de assistência social, para os efeitos da imunidade tributária estabelecida naqueles mencionados dispositivos constitucionais, vale examinar, agora, metódicamente, sob os aspectos que mais interessam ao assunto ou que mais frequentemente se apresentam e se discutem, os elementos, os pressupostos intrínsecos, substanciais, integrantes e caracterizadores de tais entidades.

Podem êles resumir-se nas três seguintes condições:

- A) *Fim público* institucional, exclusivo, ou, ao menos, principal.
- B) *Gratuidade e ausência de intuito lucrativo.*
- C) *Generalidade* na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios.

* * *

A) *Fim Público* — A justificação dêsse primeiro e fundamental pressuposto já se acha exuberantemente feita no presente estudo.

A pessoa moral (*fundação* ou *associação*) a que se haja de atribuir o caráter de “instituição” (*de educação* ou *de assistência social*) deve ter sido *instituída*, vale dizer, *criada*, com *fim público*, exclusivo, ou, ao menos, predominante; isto é, inspirada por sentimentos *altruísticos* (cívicos, idealistas, progressistas, ou puramente humanitários); pela idéia germinal de servir ao *bem comum* (“*en vue du bien commun de tous*”, como explica BASTID invocando GÉNY); visando ao interesse impessoal da coletividade, à felicidade ou bem-estar do próximo, à atenuação do sofrimento alheio, ao suprimento de necessidades essenciais do povo, ou de certas classes sociais; ao desenvolvimento científico, literário ou artístico; à melhoria das condições da vida humana; — numa palavra, ao progresso e aperfeiçoamento social em qualquer das suas manifestações (saúde, educação, instrução, cultura, assistência, socorro, previdência, etc.).

A “instituição” há de ser, assim como a conceitua o Prof. ALIOMAR BALEEIRO, aquela entidade “*nascida do espírito de cooperação com os Podêres Públicos em suas atividades específicas*”; criada ou fundada para a realização de uma obra “*coincidente com o espírito que informa a obra da Administração Pública*”, na justa expressão do Prof. GARCÍA OVIEDO; em atividades paralelas às que exerce o Estado na gestão dos serviços públicos e, pois, de cunho, a bem dizer, *paraestatal*; que afirme e comprove, de modo inequívoco, essa vocação e êsse préstimo, na frase de DUEZ e DEBEYRE,

“*travaillant dans un but désintéressé, en vue de rendre service au public et menant ainsi une action souvent parallèle à celle des services publics*” (*op. cit.*, pág. 597).

O *fim público* caracterizador da “instituição” deve revelar-se não apenas nos desenvolvimentos *posteriores* ou *eventuais* de sua atividade, mas há de estar presente na *gênese* mesma da entidade, na idéia matriz da obra e motriz de seus associados-organizadores, ou na inicial declaração de vontade do fundador.

Se a pessoa moral se institui ou se constitui em função do *interesse particular*, egoístico, de indivíduos ou de grupos de indivíduos, aparecendo os próprios criadores, e só êles, como os des-

tinatários ou beneficiários de seus préstimos e serviços, ainda que estes venham a *estender-se* a terceiros, de modo *secundário, marginal ou episódico*, não se tratará, em verdade, de “*instituição*”, para os efeitos da *imunidade* tributária; tratar-se-á, na melhor hipótese, conforme a natureza e importância da ação social desenvolvida, de uma simples “*associação beneficente*”, declarável, quicá, de *utilidade pública*, para o gozo, se necessário fôr, de *subvenções* e outros *favores oficiais*, inclusive até o da “*dispensa*” de *impostos* (simples “*isenção*” e não “*imunidade*”) por ato legal de *liberalidade* do órgão ou poder tributante, a seu prudente e exclusivo critério.

Destarte, não será “*instituição*” de *educação*, por exemplo, o estabelecimento de ensino *não gratuito*, criado e mantido com fins e em bases de exploração comercial, ainda que reserve um certo número de matrículas gratuitas para a admissão de alunos pobres. Nem a associação cultural, científica, literária ou artística, de caráter *não lucrativo*, que, custeada por contribuições, jóias, mensalidades, pagas por pessoas de seu quadro social, somente para gozo ou benefício destas realize serviços, torneios, excursões, bôlsas de estudos, etc., ou apenas permita a estranhos participarem de seus préstimos mediante remuneração. Nem a sociedade de auxílios mútuos, o clube, o grêmio ou círculo de caráter mundano, recreativo, etc., criados para serviço, benefício e gozo de sócios contribuintes e seus familiares, ou para atividades alheias a fins educacionais específicos, *embora não lucrativas*, que só de modo secundário, acessório ou eventual, prestem aos sócios, ou a estranhos, serviços de educação, *embora gratuitos* (mantença de escola ou curso), nêles empregando apenas *uma parte* de suas rendas. Nem o seminário onde apenas se educam e preparam futuros sacerdotes e catequistas de alguma seita religiosa. Nem o instituto de educação ou de cultura (ciências, letras, artes, etc.) cuja orientação técnica, didática ou doutrinária, se traduza no desígnio exclusivo ou principal de propaganda, proselitismo ou catequese de seita religiosa, ideologia ou partido político.

Não será, outrossim, “*instituição*” de *assistência social* o nosocômio (ou casa de saúde) criado com fim principal de exploração lucrativa, embora reserve uma enfermaria ou certo número de leitos para a assistência gratuita a indigentes. Nem a entidade que, *embora sem fim lucrativo*, mantenha, às custas de contribui-

ções de seus membros associados, estabelecimentos ou serviços assistenciais (hospitais, sanatórios, casas de saúde, ambulatórios, consultórios médicos, cirúrgico-dentários, etc.) destinados ao especial benefício dêles, ou franqueados a estranhos mediante pagamento, para auferição de renda, ainda que, *em caráter secundário*, preste também assistência gratuita a terceiros, necessitados, nela aplicando apenas uma reduzida percentagem de suas rendas. Nem a obra pia, filantrópica ou caritativa, que exerça atividades assistenciais gratuitas, mas imbuída de espírito sectário e visando a fins de catequese, propaganda ou proselitismo em favor de seitas religiosas, ideologias políticas ou facções partidárias.

Isto porque, em qualquer dessas hipóteses, o *fim público* ou não existe, ou é superado pelo *interêsse particular* principal de indivíduos ou grupos de indivíduos; e, neste caso, a entidade não se poderá considerar *desinteressada*, muito embora *não tenha finalidade lucrativa*. Com efeito, não é o mesmo dizer-se que uma entidade *não tem fim lucrativo* e dizer-se que é *desinteressada*. Não há aí equivalência de idéias ou de conceitos; e nisso precisamente reside uma fonte de equívocos e confusões prejudiciais à clareza do assunto. Uma coisa é *não ter fim lucrativo* e outra coisa é ser de caráter *desinteressado*. A associação pode *não ter fim lucrativo* e não ser, entretanto, de caráter *desinteressado*, pôsto que, ademais da forma específica do “*lucro*”, pode o *interêsse individualista* manifestar-se na auferição de outros proveitos, utilidades e benefícios, moral ou economicamente vantajosos, tal como sucede quando a corporação, sem espírito de ganho financeiro, se destina a propugnar ou proteger interêsses particularistas de seus próprios membros componentes. Assim, por exemplo, uma associação civil porventura organizada com o fim de obter empregos para os seus sócios e pessoas das respectivas famílias poderá ser uma entidade *sem fim lucrativo*, mas nunca poderá dizer-se uma sociedade *desinteressada*, pois como tal se entende a que não procura vantagens pessoais de que se façam destinatários apenas seus fundadores, organizadores e filiados; a que não persegue objetivos egoísticos e sim altruísticos (“*en faveur d'autrui*”, na expressão de LÉGAL e LA GRESSAYE, “*uno scopo estraneo*”, no dizer de RAGGI, “*scopo sempre costituito di interessi altrui*”, na frase de RANELLETTI).

Evidentemente, nenhum dos tipos de associação figurados naqueles exemplos ilustrativos poderia comparar-se — e, muito menos,

equiparar-se — a outras e, por bem dizer, verdadeiras “instituições” (de educação e de assistência social), do porte da Santa Casa de Misericórdia, da Cruz Vermelha, da Cruzada São Sebastião, da Associação Brasileira Beneficente de Reabilitação (A.B.B.R.), da Fundação Leão XIII, da Federação das Academias de Letras do Brasil e de tantas beneméritos associações destinadas ao amparo à velhice e à orfandade desvalidas, à prevenção contra o câncer ou ao tratamento e profilaxia de outras moléstias, ao fomento da cultura literária ou artística, etc., de cujos benefícios e serviços não são os *destinatários* os seus próprios contribuintes, mas quantos deles necessitem ou estejam no caso de merecê-los, — entidades, essas, sim, criadas e mantidas visando ao bem geral, ao interesse comum da coletividade, numa palavra: — ao *fim público*.

* * *

Já foi dito, antes, que o *fim público* (educacional ou assistencial) deve ser *exclusivo* ou, ao menos, o *principal*.

Há, entre nós e alhures, quem seja, neste ponto, mais rigorista, exigindo a *exclusividade* e não apenas a *principalidade* do aludido fim.

Refere CHARLES OZANAM (*op. cit.*, pág. 138), com apoio em PICHAT (*Le Contrat d'Association*, págs. 155 e segs.), que, na França, o Conselho de Estado, ao qual incumbe julgar do grau de utilidade e do caráter das associações que pleiteiam ser *reconhecidas de utilidade pública*,

“a été d’avis de ne pas accorder la reconnaissance... à une association artistique qui, outre son but principal, poursuit la défense des intérêts professionnels de ses membres...”.

Na Itália, quanto às ali denominadas *instituições públicas de assistência e beneficência*, uma diferença doutrinal tem sido suscitada, consistente em qualificar de instituições *impróprias* as de fins *mistos*, isto é, aquelas que, conquanto também destinadas a favorecer à pobreza, têm uma finalidade social diversa da de assis-

tência “*diretta ed esclusiva del povero*”, ou, embora destinadas *principalmente* à prestação de assistência à pobreza, *exercem também atividades outras que não se podem dizer de verdadeira beneficência*.

De referência às primeiras, observa D’AMELIO:

“Una istituzione simile potrà avere fra i mezzi di attuazione del fine delle prestazioni di beneficenza, ma questa attività non sarà prevalente, nè tale obbiettivizzazione in modo diretto ed immediato il fine precipuo dell’ente” (*La Beneficenza nel Diritto Italiano*, Roma, 1928, pág. 356).

No entender de SIGNORELLI, face à legislação italiana, em qualquer das aludidas hipóteses, não se poderá falar de entes de beneficência nem mesmo em sentido impróprio:

“Nel caso, poi, si tratti di istituzioni senza fine di beneficenza, o con fine di beneficenza secondario, regolate da speciali disposizioni legislative, incompatibili con quelle vigenti in materia di opere pia non potrebbe, in nessun modo, parlarsi di enti di beneficenza, neppure nel senso improprio” (*op. cit.*, mesmo vol., pág. 117).

O eminente Professor JOÃO LYRA FILHO, atual Reitor da Universidade da Guanabara, quando no exercício do cargo de Secretário de Finanças da antiga Prefeitura do Distrito Federal, manifestou-se partidário do princípio da *exclusividade*, em sua conhecida *Ordem de Serviço n.º 1*, de 30 de julho de 1947, publicada no *Diário Oficial*, Seção II, de 4 de agosto do mesmo ano, em a qual, depois de aludir à disposição do art. 31, inciso V, letra b, da Constituição de 1946, que vedava o lançamento de imposto sobre “templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social”, cujas rendas fossem aplicadas integralmente no país para os respectivos fins, destarte conceituava as entidades destinatárias da franquia máxima:

“2. Para os efeitos desta declaração, devem ser considerados templos: os recintos especial e exclusivamente destinados à prática de atos de religião e culto; partidos políticos: as organizações com fins e atividades exclusivamente políticos e cujos estatutos tiverem sido registrados no órgão competente da Justiça Eleitoral; *instituições de educação e de assistência social: entidades com fins e atividades exclusivamente educacionais ou de assistência social* e cujos estatutos tiverem sido registrados no Ministério de Educação e Saúde ou nas Secretarias-Gerais de Educação e Cultura e de Saúde e Assistência da Prefeitura do Distrito Federal” (*Coleção da Legislação Fazendária — P.D.F. — S.G.F.*, vol. II, Rio de Janeiro, 1953, págs. 143-144).

Tem prevalecido, entre nós, o entendimento menos rígido — por que, aliás, se vem orientando a jurisprudência administrativa do Col. Conselho de Recursos Fiscais, — segundo o qual não é imprescindível à caracterização da instituição de educação e de assistência social a *unicidade* ou *exclusividade* do fim público educativo ou assistencial, tornando-se bastante que seja êle o fim “*precípua*”, “*predominante*”, “*principal*”.

* * *

B) *Gratuidade — Ausência de Intuito Lucrativo ou Interesse Material Egoístico* — A “*instituição*” (de educação ou de assistência social) há de ser, como já foi dito, absolutamente *desinteressada*; e êsse desinteresse material se manifesta principalmente sob três aspectos, a saber: a) natureza *não remunerada*, e, pois, *gratuita*, dos serviços prestados; b) ausência de *intuito lucrativo* (marca do espírito empresário) por parte da entidade mesma e das pessoas que a dirigem e compõem; e c) *ausência de interesse egoístico*, ou seja o da obtenção de *quaisquer vantagens ou proveitos pessoais* por parte da entidade e das aludidas pessoas que a dirigem e compõem (assim, por exemplo, o *interesse político*).

O conceito de *gratuidade* não é, porém, absoluto, e há de ser entendido em termos. Em princípio, devem os serviços da *instituição* ser prestados *gratuitamente* a quantos dêles necessitem sem:

dispor de recursos pecuniários para o respectivo custeio. Não importa o fato de ter a associação um quadro de membros ou sócios *contribuintes*, através dos quais aufera rendas. O que se faz preciso é que não fique a prestação de serviços *condicionada* ao subsídio, limitada exclusivamente às pessoas dêsses *contribuintes* ou de suas famílias; e, mesmo quanto a êstes últimos, cumpre que não haja entre as contribuições pagas e os serviços ou benefícios recebidos uma correspondência imediata de causa e efeito, vale dizer, um sentido de *preço*, de *pagamento*, de *remuneração específica*; antes, tenham elas o alto sentido de um auxílio ou cooperação, no interesse comum dos beneficiários que pagam e dos que não pagam.

As “*instituições*”, em regra, carecem de rendas para o custeio de despesas de material e pessoal, relativas às suas instalações e ao funcionamento de suas atividades, fato que a própria Constituição de 1946 previu expressamente ao exigir que as ditas “*rendas*” sejam “*aplicadas integralmente no país para os respectivos fins*”. Nada obsta, portanto, a que, para a auferição de tais recursos, colem de associados contribuintes, promovam espetáculos de entrada paga ou cobrem serviços prestados a pessoas economicamente abonadas a fim de poderem *manter os gratuitos* ministrados aos menos favorecidos da fortuna, contanto que o façam de modo exato e integral.

* * *

Quando da elaboração parlamentar da lei belga de 27 de junho de 1921, em seu relatório feito em nome da seção central da Câmara dos Representantes, observara TIBBAUT (citado por GOEDSEELS) que “a procura de vantagens materiais *accessórias* não suprime o caráter *desinteressado* do fim da instituição, se tais vantagens são *indispensáveis* para permitir à associação viver e atender ao seu escopo mais elevado, de ordem moral”.

Essa tese foi pelo mesmo TIBBAUT sustentada e desenvolvida, com exemplos, na sessão da Câmara belga, de 12 de maio de 1921, quando disse:

“Il est impossible de laisser travailler les apprentis d'une école professionnelle sans acheter des matières

premières et sans revendre les produits fabriqués. Ces actes de nature commerciale, à les considérer en eux-mêmes, ne forment pas le but principal de l'école. La situation est la même pour un hospital qui, en vue d'alléger les charges écrasantes résultant du soin *gratuit* des malades pauvres, accepte en pension des personnes plus aisées qui peuvent payer plus le prix coûtant de leur entretien" (*op. cit.*, pág. 78).

A segunda figurada hipótese exemplificativa é, como se vê, a de um hospital destinado à assistência *gratuita* aos pobres, em geral, que aceita pagamento de clientes em condições de fazê-lo, como subsídio acessório ao custeio dos serviços principais, gerais e gratuitos. Não deve ser confundida com a hipótese, precisamente *inversa*, de certas entidades beneficentes de determinados grupos de sócios contribuintes, que, só a êles, exclusivamente, prestando assistência, ou estendendo-a a estranhos mediante remuneração, como *regra geral*, apenas reservam um reduzido número de leitos para assistência gratuita a enfermos desvalidos. Estas últimas, conquanto possam merecer a ajuda oficial, através de subvenções, atenuações de tributos e benefícios outros proporcionais à valia e importância de seus préstimos públicos, não são, em verdade, "*instituições*" de assistência social e, pois, não fazem jus à franquia máxima, vale dizer, à *imunidade tributária* estabelecida no diploma constitucional.

* * *

Pode também acontecer que uma verdadeira "*instituição*" de educação ou de assistência social necessite ir buscar fora do estrito campo de suas lúdimas atividades institucionais ou estatutárias meios e recursos financeiros *exclusivamente* destinados à manutenção, funcionamento e desenvolvimento de seus serviços *desinteressados e de alcance geral*, promovendo, *exempli gratia*, em caráter remunerado, espetáculos, conferências, festividades, etc., ou explorando negócios de locações de imóveis, serviços funerários, e outros, como os pratica, entre nós, de longa data, a Santa Casa de Misericórdia. O exercício dessas atividades laterais ou subsidiá-

rias, se comprovadamente *indispensáveis*, não lhe tira o caráter desinteressado do *fim* a que se vota, desde que na exclusiva realização dêle se invertam os recursos assim auferidos, como justamente salientou o Senador BRAUN no ensejo da elaboração da supradita lei belga:

"Mais une société ne cesse pas d'être sans but lucratif si, à coté de son activité propre, principale, statutaire, elle en exerce une autre *indispensable pour atteindre son but désintéressé*" (*Discours au Sénat*, ns. 4 e 5).

SCHICKS e VANISTERBEEK afirmam, outrossim, que

"il n'empêche pas de reconnaître le caractère d'association sans but lucratif à des associations qui, accessoirement et sans viser un *gain matériel pour leurs membres*, se livreraient à certaines opérations d'où résulterait un bénéfice pour l'association" (*Traité Formulaire*, tomo VI, 4.^a parte, pág. 153).

Todavia, para que se possam beneficiar da imunidade tributária tais atividades ou negócios produtivos de réditos porventura *indispensáveis* ao provimento das necessidades ou à realização dos *fins desinteressados* da instituição, mister se faz que por *necessários* os reconheça e admita o Poder Público, atento e vigilante na contenção de possíveis abusos, e que não tenham, outrossim, o cunho de *principalidade*, nem, tampouco, o caráter de *exploração mercantil permanente*, que é atributo das *sociedades comerciais* propriamente ditas.

Assente, como é, o princípio de que o *objeto* da sociedade, e não o seu *fim moral*, é que determina seu caráter *comercial* ou *não comercial* (Código Comercial italiano de 1873, art. 76; lei belga de 18 de maio de 1873, art. 1.^o; — J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, 3.^a ed., vol. III, n.^o 568), a jurisprudência das Côrtes belgas, francesas e italianas tem proclamado que o *fim* assistencial, filantrópico ou humanitário de uma associação que pratique operações mercantis ou bancárias não lhe suprime o caráter *comercial* identificável por seu *objeto*.

Fundado em decisões de tribunais de Chalons-sur-Marne, Bressuire e Lyon, assinala CHARLES OZANAM, no particular, a regra geral e as exceções admissíveis, mesmo em relação às simples *associações declaradas*:

“Il est cependant une catégorie de contrats à titre onéreux qui sont interdits aux associations. Ce sont les actes de commerce, du moins ceux accomplis à titre principal. Si la notion même d’association exclut toutes activités spécifiquement commerciales, elle ne fait pas obstacle à ce que le groupement accomplisse des actes de commerce à titre isolé. Ainsi une association charitable peut faire une vente de charité qui est bien un acte de commerce, ou organiser un bal public payant, du reste isolé, sans que les commerçants puissent se réclamer d’une concurrence illicite”.

.....
“Il ne faut pas en un mot que l’association devienne un professionnel des actes de commerce. Il lui est loisible de réaliser des bénéfices, lorsqu’ils ont pour fin d’atteindre le but idéal du groupement” (*op. cit.*, págs. 86 e 87).

Na Bélgica, regista GOEDSEELS, a jurisprudência contém múltiplas aplicações do princípio de que o caráter *comercial* de uma sociedade se determina e identifica por seu *objeto* e não pelo seu *fim*:

“C’est l’objet de la société et non le but qui détermine son caractère commercial ou non commercial. — Comm. Brux., 18 août 1923: *Rev. prat. soc.*, 1924, pág. 274”.

.....
“L’objet seul d’une société doit être rendu public et les tribunaux n’ont pas à s’enquérir de l’idée politique ou sociale qui a présidé à la création d’une société commerciale” (Cita inúmeras decisões de Gand, Liège, Bruxelas e Antuérpia).

.....
“Jugé que le but humanitaire d’une société qui fait des opérations de banque, ne supprime pas le caractère com-

mercial de son objet. — Civ. Anvers, 18 juill. 1923: *Rev. prat. soc.*, 1924, pág. 185.

L’exploitation d’un cinématographe, dont l’accès est public, et dont les places se payent à des prix normaux, constitue une entreprise de spectacles réputée commerciale par la loi, même si les bénéfices éventuels étaient réservés à des fins désintéressées, cette destination des bénéfices ne pouvant pas influencer sur la nature juridique de l’entreprise. Il n’en serait autrement que si l’on établissait l’impossibilité de la réalisation de bénéfices. — Comm. Liège, 16 déc. 1922: J. T. 1923, 177” (*op. cit.*, pág. 77).

* * *

A ausência de interesse egoístico não se deduz tão-somente da inexistência de *fim lucrativo*; mas, por igual, pressupõe a inexistência de objetivo ou perspectiva no sentido da obtenção de qualquer vantagem, proveito ou benefício material específico por parte de pessoas ou grupos de pessoas dirigentes ou componentes da entidade (contribuintes, associados, etc.).

* * *

Em se tratando de *instituição de assistência social preventiva* (*previdência social*), exercida sob a forma de *seguro social*, não se lhe desvirtua o caráter de *instituição* (desde que patente o *fim público*, eminentemente desinteressado) com o pagamento, compulsório ou voluntário, de *contribuições* dos respectivos beneficiários ou segurados; e isso pela óbvia razão de que tais *contribuições* têm o caráter específico de “*prêmio*”, e o prêmio é um dos elementos substanciais integrantes do *contrato de seguro* (BEVILÁQUA, *Código Civil com.*, Rio, 1926, vol. V, pág. 191), indeclinável, pois, à própria configuração desse tradicional instituto de direito privado, que tende, cada vez mais, a irradiar-se para o campo do direito público.

* * *

O requisito “ausência de intuito lucrativo”, êsse, sim, é de caráter absoluto, não admite condições nem meios termos. A natureza absolutamente *desinteressada* da “instituição” é incompatível com a idéia de *lucro*, com o espírito de ganho, característico da “*empresa*”. Se a entidade, tanto no setor educacional como no assistencial, se organizou e funciona em moldes de exploração comercial ou industrial, como sucede em relação à grande maioria dos nossos estabelecimentos particulares de ensino, casas de saúde, sanatórios, clínicas de repouso, etc., não há falar em *instituição de educação ou de assistência social*.

Cita GOEDSEELS uma decisão de Liège, de 10-1-1922, que assim diz:

“L’entreprise qui consiste à tenir une maison de santé, surtout quand elle se fait au nom et pour le compte d’un consortium de personnes qui ne sont pas médecins, doit être considérée comme ayant un caractère *commercial* résultant de l’esprit de spéculation, c’est-à-dire la recherche d’un bénéfice qui n’est pas le produit direct du travail, du talent ou des connaissances spéciales de l’agent et qui s’obtient au moyen de transactions sur les denrées et les marchandises ou bien de conventions relatives ou travail d’autrui” (*op. cit.*, pág. 77).

E, depois de acentuar, com MECHLYNCK, que “só os atos exteriores podem ser tomados em consideração e que a natureza da associação é determinada por suas operações”, observa:

“Dans certains cas, un hôpital sera une exploitation commerciale et non pas seulement une œuvre de charité ou de bienfaisance” (*Idem*, pág. 79).

Como, porém, as *instituições*, para seu funcionamento e produtividade, necessitam dos serviços, estipendiados, de técnicos ou profissionais, auxiliares e empregados de diferentes categorias, a circunstância de serem aplicadas as respectivas rendas na remuneração de tais serviços não desfigura a entidade. Os cargos de direção ou administração, êstes sim, devem ser exercidos com caráter

de *gratuidade* e completo *desinterêsse pessoal* no plano econômico-financeiro.

Muito expressiva é, a propósito do tema, a acatada opinião de ALIOMAR BALEEIRO:

“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 americanos.

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 gratuitas a outros”.

.....
“A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os Podêres Públicos, em suas atividades específicas”.

.....
“Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o “*atelier*” de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente “*instituição*”, acima e fora de *espírito de lucro*, e não simples “*empresa*” econômica, sob o rótulo educacional ou de assistência social”.

.....
“Estas são pessoas de direito privado, que colaboram com os Podêres Públicos, assumindo tarefas que, embora também da competência do Estado, podem ser

atividades profissionais de particulares. São *instituições* porque *alheias ao intento de lucro individual dos seus promotores e associados*, mas poderiam ser empresas particulares, tão nascidas do espírito de ganho quanto quaisquer outras” (A. BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, 1951, págs. 114, 115, 116, 117 e 118).

Eis os termos em que a reafirmou, mais recentemente:

“A primeira distinção a fazer é entre *instituição e empresa*.

A Constituição protege a primeira e repele a segunda. *Instituição* de educação ou de assistência social é aquela *no profit*, desinteressada, de filantropia, que não representa meio de ganho para ninguém, mas nunca *empresa particular lucrativa*, como é um hospital ou uma escola, desde que representem uma fonte de receita ou lucro para o proprietário, a empresa, os fundadores ou organizadores.

Não se vai ao absurdo de pretender que não seria instituição protegida por êsse dispositivo a que pagasse salários aos que nela trabalham. O fato de uma instituição manter um hospital de caridade, uma *crèche* ou um abrigo para velhos ou ainda uma escola, não quer dizer que deixe de pagar aos que dedicam suas atividades a êsse fim, desde que represente uma remuneração *pro-labore*, principalmente quando não atingir a importância que, em iguais condições, é paga pelas empresas” (A. BALEEIRO, *O Direito Tributário da Constituição* — Publicação n. 8 do Instituto de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1959, pág. 187).

*

* *

Em certas instituições de cunho cultural, literário, científico, técnico-jurídico, etc., onde têm função produtiva ou deliberante organismos coletivos (academias de letras ou de ciências, congregações, etc.) é estabelecido, estatutariamente, o pagamento de um

abono de presença a cada qual dos seus componentes, a que se dá, geralmente, o nome de “*jeton*”. O fato, em si, não prejudica o caráter da entidade, nem imprime feição lucrativa à atividade dos seus membros, atenta a especial natureza dêsse abono. Com efeito, o “*jeton*” não tem o sentido de remuneração, nem equivale a uma participação nos lucros ou na receita da entidade, tanto mais quanto, de regra, inexistente qualquer relação ou nexo de proporcionalidade entre os dois elementos (*receita e “jeton”*). É, antes, uma compensação pelas despesas ou pelo esforço da presença, e nunca uma distribuição de lucros, uma participação nas rendas da associação ou, sequer, uma remuneração de serviços. Representa, sim, uma espécie de ajuda de custo, reveste-se de uma feição indenizatória: compensa, ou procura compensar, despesas ou gastos presumidos. Assim, a sociedade civil de fins culturais desinteressados, mesmo quando distribua “*jeton*” de presença, não tem por objetivo o lucro, o proveito pessoal de seus membros, mas o serviço, a obra de interesse público a que se destine.

*

* *

C) *Generalidade na Prestação de Serviços ou na Distribuição de Utilidades e Benefícios* — Se a “*instituição*” de educação ou de assistência social é, e não pode deixar de ser, uma entidade criada e mantida com *fim público* — *desinteressada* e de *vocação altruística*, votada, por assim dizer, *ao bem comum, ao proveito geral da coletividade*, — acessíveis a todos não de ser os seus benefícios e utilidades, devem os seus serviços ser prestados com caráter de *generalidade* ou *universalidade*, isto é, sem discriminações, restrições, preferências ou condições, a quantos deles necessitem e estejam no caso de merecê-los em paridade de situação com outros beneficiários contemplados.

Neste sentido se manifestou, em brilhante parecer jurídico, o eminente e saudoso Prof. ARTUR CUMPLIDO DE SANT’ANA, como então Procurador Geral da antiga Prefeitura do Distrito Federal, ao sustentar que

“a verdadeira *instituição* de assistência social, dentro dos seus princípios e possibilidades, deve atender a

todos os que a procuram, desde que provadamente merecedores do seu amparo, prestando dêsse modo real colaboração à obra assistencial sustentada pelo Poder Público”.

Não tem razão, *data venia*, a nosso ver, o eminente OSCAR SA-RAIVA, no objetar em contrário ao requisito da *generalidade*, sob a alegação de que “tal latitude é incompatível com a realidade social e com os aspectos particulares em que tendem a se definir e a se concretizar as obras assistenciais e os serviços sociais da atualidade”, porque “a complexidade da vida moderna e o crescente vulto das necessidades a serem atendidas exigem, dia a dia, maior especialização, quer na obra do Estado, quer na da iniciativa privada merecedora de seu amparo” (*sic*).

Em verdade, quando se diz que os serviços assistenciais da “*instituição*” devem ter um cunho de *generalidade*, não se está pretendendo que sejam êles franqueados, necessariamente, a todos os indivíduos membros da coletividade social. O que se quer exprimir é que, *dentro da classe, categoria profissional ou fração social a que se destina a obra assistencial determinada e a que, estatutariamente, se propõe servir o ente moral*, sejam atendidas e igualmente servidas ou beneficiadas tôdas as pessoas enquadráveis na ordem dos seus naturais destinatários, sem discriminações entre *associados e estranhos, contribuintes e não contribuintes*.

A respeito do assunto, assim nos manifestamos em parecer de 20 de maio de 1958, proferido em processo administrativo da antiga Prefeitura do Distrito Federal, resultante do officio-consulta n.º 264-57, dirigido ao Secretário Geral de Finanças pela Associação dos Servidores Civis do Brasil (A.S.C.B.):

“A objeção não decorreria pròpriamente do fato de circunscrever-se o âmbito de seus serviços, atividades e benefícios, exclusiva e particularmente à classe dos Servidores Públicos Civis. O conceito de *generalidade* não chega a ser aí, um conceito *absoluto* ou *total*, no sentido de que os serviços devem ser prestados ou franqueados, indistintamente, a todos os membros da coletividade pública. Assim, pois, não prejudica, não desnatura o cará-

ter de *generalidade* a circunstância de ser a destinatária dos serviços ou benefícios da “*instituição*” uma certa e determinada classe social, como, por exemplo, a dos *operários*, a dos *militares*, a dos *agrários*, a dos *marítimos*, a dos *estudantes*, a dos *funcionários públicos*, etc..

O essencial, o necessário, o importante é que, *dentro da classe ou categoria social destinatária*, isto é, *beneficiária* de tais serviços educacionais ou assistenciais, sejam êstes prestados ou acessíveis a *todos os membros ou elementos dela*, sem distinção entre *contribuintes e não contribuintes*, sem discriminação de pessoas ou grupos de pessoas, vale dizer, que *todos* tenham igual direito à prestação desinteressada dos mesmos serviços ou benefícios, e não apenas e exclusivamente os *sócios ou contribuintes* da entidade, os que lhe pagam jóias e mensalidades como “*condição*” *sine qua non* para o gôzo das vantagens respectivas.

Precisamente nisto é que, fundamentalmente, se distingue a vera “*instituição*” (de sentido e alcance social amplo, impessoal e desinteressado) da simples “*associação*”, em que o gôzo dos direitos, serviços, utilidades ou benemerências sociais é restrito, é limitado *apenas às pessoas dos membros associados* (ou a êstes e suas famílias), assim, pois, a um determinado *grupo* de indivíduos que lhe pagam contribuições, com exclusão de quaisquer outros.

A razão político-social de conferir-se à “*instituição*” de educação e de assistência social a prerrogativa *excepcionalíssima*, o *privilégio da imunidade tributária* outorgado pela Constituição, está em que ela — a “*instituição*” — se propõe, por bem dizer, substituir parcialmente o Estado ou auxiliá-lo e secundá-lo, por vocação altruística ingênita, na tarefa, inerente aos seus fins, de assistência, amparo e socorro públicos; reside, como diz BALETEIRO, no “fato de serem os *fins* das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado” (*op. cit.*, pág. 114). Definiu-a, por igual, lucidamente, o Dr OTTO GIL, como ilustre membro da Comissão de Estudos Técnicos-Fazendários, ao relatar o processo n. 4.877-48 F.S.E., *in verbis*:

“A razão da imunidade é, portanto, de evidência solar: o Estado é que devia dar tôda a assistência social. Como não o pode fazer e encontra instituições privadas que o ajudam nessa missão, que faz o Estado? Concede-lhes algumas vêzes auxílio pecuniário, sob a forma de subvenções. Dá-lhes, porém, de forma certa e permanente, aquilo que poderia tomar do patrimônio dessas instituições sob a forma de impostos”.

Aí está: por isso que tais “instituições”, suprimindo, não raro, notórias deficiências da iniciativa oficial, auxiliam-na, imitam a ação do Poder Público na prestação *geral e indiscriminada* de serviços de educação e de assistência social, que constituem *fins essenciais do Estado*, estendeu-lhes o Estado, com a garantia de uma outorga constitucional, um *privilégio* seu: a *imunidade* tributária.

Deve haver, pois, uma certa similitude, no particular, entre a conduta de tais “instituições” e a conduta do Estado na prestação e distribuição desses serviços, do ponto de vista da *igualdade* e da *generalidade*.

Ora, conquanto, em princípio, todos os cidadãos devam pagar impostos ao Estado, nem todos os indivíduos os pagam, em realidade. Mas o Estado, no cumprimento de seus deveres de assistência social, e, pois, na prestação dos respectivos serviços, fá-lo de modo *amplo e geral*, abrange a todos, sem escolher, discernir, discriminar entre os que *contribuem* e os que *não contribuem* para o Erário, — sendo certo, aliás, que os mais pobres e desamparados são, naturalmente, os que mais carecem do auxílio e socorros públicos.

Assim, se o ser *sócio* e *contribuinte* da entidade é uma “condição” indeclinável para o gozo dos seus serviços ou auferição de seus benefícios, não se tratará, realmente, de uma genuína, de uma verdadeira “instituição”, para os efeitos da *imunidade tributária* estabelecida no art. 31, inciso V, alínea b, da Constituição Federal, — conquanto possa tratar-se, em muitos casos,

de “*associação*” *beneficente*, de altos préstimos sociais, digna, por isto mesmo, do estímulo e ajuda dos Podêres Públicos, mas isso através de *subvenções, doações e outros auxílios oficiais*, ou, até, de simples “*isenções*” de impostos (inconfundíveis com a “*imunidade*” constitucional), que os mesmos *queiram*, porventura, conceder-lhe, como *favor legal*, e por via de *lei ordinária*, hipótese de que há, na prática administrativa, inúmeros exemplos.

Se assim não fôsse, o *privilégio* constitucional da *imunidade* tributária, que é, como “*direito excepcional*”, de restrita interpretação (“*odiosa restringenda*”), estaria desvirtuado e burlado em sua razão de ser e teríamos de vê-lo calamitosamente alargado, estendido a todos os *clubes, grêmios, sociedades, ordens, irmandades, confrarias, congregações, etc.*, que, entre suas atividades particulares e no rol de seus benefícios estatutários, mantenham setores, departamentos ou serviços, quer de educação, quer de assistência social, para gozo exclusivo de seus *sócios, filiados, confrades, irmãos, etc.*, *contribuintes* de suas respectivas receitas, — acarretando semelhante absurdo uma evasão de renda verdadeiramente catastrófica para o Erário público”.

XIII

A matéria é de ser considerada e examinada, outrossim, sob novos e diferentes aspectos, como, a seguir, se verá:

1.º) O privilégio da *imunidade* cobre apenas os *bens, serviços e atividades da instituição inerentes ao seu respectivo fim público, educacional ou assistencial*. Sòmente êles ficam a resguardo de tributação. Se, além ou à margem dos labôres e serviços próprios, precípuos, exerce a entidade outros, alheios à sua vocação institucional, ainda que gratuitos e em caráter secundário, episódico ou transitório, sôbre êstes não será defeso o lançamento de impôsto, salvo quando consentidos ou licenciados pelo Poder Público com o reconhecimento de serem êles *indispensáveis* à obtenção de rendas para o custeio e manutenção dos serviços

próprios, de educação ou de assistência social, a cargo da instituição.

Aliás, outro não é — nem poderia ser, — senão êsse, o espírito da regra contida na alínea c, do inciso III, ao art. 20, da Constituição de 1967. Para tal convencimento bastará atentar-se em que até mesmo de referência às *autarquias*, estipulou-se, no § 1.º, do referido artigo, que a *imunidade* somente lhes foi tornada *extensiva* “no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços *vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes*” (*sic*).

Ora, bem é de ver-se que, se o pressuposto da *vinculação* do patrimônio, da renda e dos serviços às “*finalidades essenciais*” (*sic*) da pessoa jurídica, foi estabelecido expressamente como *condição* para o gozo da *imunidade*, relativamente às *autarquias* — pessoas jurídicas de direito público e órgãos da própria administração, — ilógico, incompreensível e absurdo seria que igual critério não prevalecesse para as “*instituições de educação ou de assistência social*” — pessoas jurídicas de *direito privado*, estranhas ao organismo estatal, — nada justificando que elas se devam beneficiar de um tratamento fiscal diferente, mais amplo e mais liberal do que o prescrito aos entes autárquicos.

* * *

2.º) Outro importante aspecto do problema, que se tem prestado a dúvidas e controvérsias, é o concernente ao caráter *religioso* (ou, ainda, *político*) da entidade. Já houve quem, revelando completo alheamento à matéria, sustentasse que o caráter *religioso* da entidade bastaria para infundir-lhe a natureza de “*instituição*” de *educação* ou de *assistência social* e dar-lhe o conseqüente gozo da imunidade tributária. É isso um erro, absolutamente indefensável, de efeitos atentatórios à letra e ao espírito da Carta Magna, que até proíbe *subvencionar cultos religiosos*. CARLOS MAXIMILIANO, em comentário ao § 7.º, art. 141 do Estatuto básico de 1946, onde se prescreveu que “as associações religiosas adquirirão personalidade jurídica na forma da lei civil”, salienta que a Constituição...

“estabeleceu a mais ampla liberdade de cultos, o Estado *juridicamente leigo*, a igualdade de tôdas as reli-

giões perante a lei, desde que não ofendam, com as suas práticas, a moral pública” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5.ª ed., vol. III, pág. 75).

Igualmente errônea é a tendência oposta, de recusar, sistematicamente, a natureza de *instituição* de educação ou de assistência social a *entidades de caráter religioso* (ou *político*), ou a estabelecimentos, institutos e organizações outras a cargo dessas entidades, pelo só fato de possuírem elas tal caráter.

A condição *religiosa* (ou *política*) da pessoa moral não exclui, por si só, necessariamente, o *fim público*, educacional ou assistencial, das instituições que houver criado à margem de intuítos sectários ou facciosos, com o ânimo de beneficiar a coletividade e auxiliar a Administração na prestação *desinteressada* de serviços públicos ou de pública utilidade.

O essencial é que o espírito de seita, ou de partido, não se mostre, na obra, com a feição de um *interêsse particularista sobrelevante ao interêsse público*, de modo a transformá-la em instrumento de propaganda, catequese ou proselitismo, em proveito de credos religiosos, de ideologias ou partidos políticos.

* * *

3.º) A Constituição de 1946, no próprio texto da alínea b, do inciso V, ao seu art. 31, subordinava, expressamente, o direito das “*instituições de educação e de assistência social*” (do mesmo modo que os “templos de qualquer culto” e os “bens e serviços de partidos políticos”) ao gozo da imunidade tributária à condição de que “*as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins*”, como se vê pelo teor literal adiante transcrito:

“b) templos de qualquer culto, 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*”.

A Constituição de 1967 omitiu referência expressa a essa condição, preferindo subordinar o gozo da imunidade tributária por parte das *instituições de educação ou de assistência social* (como dos *partidos políticos*), relativamente ao seu patrimônio,

à sua renda e aos seus serviços, à observância dos “requisitos fixados em lei”, *in verbis*:

“Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
.....

III — criar impôsto sôbre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei”.

PONTES DE MIRANDA, no seu comentário ao nôvo dispositivo em análise, entende e sustenta que, embora não reproduzida ali a mencionada *condição* expressamente estabelecida no correspondente dispositivo da Constituição anterior — de serem as rendas daquelas entidades “*aplicadas integralmente no País para os respectivos fins*”, tal *condição* deve considerar-se um *pressuposto implícito*:

“Há diferença que se há de frisar entre a regra jurídica do art. 20, III, c), da Constituição de 1967, e a regra jurídica do art. 31, V, b), da Constituição de 1946. Nessa, após se falar de instituições de caridade (15) e de assistência, acrescentava-se: “*desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins*”. Na Constituição de 1967, em vez disso, se pôs: “*observados os requisitos fixados em lei*”. Não se pode interpretar o art. 20, III, c), da Constituição de 1967 como se houvesse pré-excluído o pressuposto de serem aplicadas integralmente no Brasil as rendas das instituições de educação e de assistência social para os respectivos fins. Tal pressuposto é implícito. Não seria de admitir-se que se imunizassem a impostos rendas que teriam de ser aplicadas, ou se apli-

(15) Houve equívoco do autor eminentíssimo: a Constituição não fala em “instituições de caridade” e sim em “instituições de educação e de assistência social”.

cariam fora do Brasil. Assim, a *lei*, a que se refere o art. 20, III, c), da Constituição de 1967 (“observados os requisitos fixados em lei”) tem de conter, explícita ou implicitamente, a exigência da aplicação integral das rendas em educação ou em assistência social no Brasil” (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1967*, São Paulo, 1967, tomo II, pág. 412).

Cabe, pois, indagar: — quais são êsses “*respectivos fins*”? Outros não são nem podem ser, logicamente, senão os *fins próprios*, isto é, os *fins institucionais*, de *interêsse público* (quer de *educação*, quer de *assistência social*), da entidade. O que exprime a condição implícita no texto é que as *rendas* da pessoa jurídica sejam *integralmente* aplicadas no país e tão só no provimento do *fim público* (altruístico e absolutamente desinteressado) — de educação ou de assistência social — característico da “*instituição*” e justificador do privilégio máximo; aquêle *fim* para cuja consecução houver sido instituída ou constituída a entidade, e não *outro fim* diferente, a que, porventura, ainda de modo simultâneo, secundário ou eventual, se dirijam suas atividades. Se para *outro fim*, que não aquêles — respectivamente de *educação* e de *assistência social*, — desvia a instituição uma parcela, por mínima que seja, das suas *rendas*, a conseqüência é a perda do direito à *imunidade fiscal*, do mesmo modo que deve suceder em relação ao “*templo*”, quando suas rendas são aplicadas noutro fim que não seja o do *culto*, segundo a autorizada lição de PONTES DE MIRANDA (*Comentários à Constituição de 1946*, 3.^a ed., vol. II, pág. 294) (16).

Mas, se as *rendas* da entidade devem ser aplicadas *integralmente nos respectivos fins institucionais* (de *educação* ou de *assistência social*), dificilmente poderá ela empenhar-se noutros e diferentes fins, empregar nêles os seus serviços, utilidades e atividades.

Diferentemente dos elementos ou pressupostos ditos *intrínsecos* (*fim público, gratuidade* — ausência de intuito lucrativo

(16) Diz o preclaro constitucionalista:

“Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país ou noutro fim que o do culto, cessa a imunidade”. (*op. cit.*, mesmos volume e página).

A conseqüência, *mutatis mutandis*, é a mesma no caso das *instituições de educação e de assistência social*: perda do direito à imunidade.

ou interesse material egoístico — e *generalidade* na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios) já anteriormente considerados e analisados, o de que ora aqui se trata é de um pressuposto *extrínseco*, que se bifurca em duas exigências ou condições, a saber:

a) que as rendas da instituição devem ser aplicadas *integralmente no país*;

b) que as rendas da instituição devem ser aplicadas *integralmente nos respectivos fins*, isto é, nos fins *educacionais* ou *assistenciais* a que a mesma se destine.

Quanto à primeira, não seria justo nem admissível que entidades beneficiadas com a prerrogativa da *imunidade tributária* — acarretadora de substancial desfalque aos Erários públicos do país — pudessem, em pleno gozo da mesma, desviar para o estrangeiro, a qualquer título, parte de suas rendas. A vedação é de caráter absoluto. “Qualquer aplicação de rendas no exterior ou qualquer remessa de renda, a título gratuito, ou para fundo comum, ou complementar”, — adverte PONTES DE MIRANDA — “é elemento suficiente para a perda, *ipso iure*, da *imunidade*” (*Comentários à Constituição de 1946*, 3.^a ed., Rio de Janeiro, 1960, tomo II, pág. 296). Destarte, se a *instituição* (assistencial, educacional, científica, artística, etc.) remete parcela da sua receita para fora do país, ainda que se destine, a título de auxílio, a entidade congênere (matriz, filiada, irmanada, sucursal, similar, etc.) e embora visando à aplicação em fins sociais idênticos aos seus, não tem direito à *imunidade*; assim, por exemplo, a obra pia, fundação ou associação assistencial ou educacional de caráter eclesiástico, que destine à Santa Sé, diretamente ou através da Mitra local, alguma fração de suas rendas.

A Constituição de 1946, ao indicar pessoas e cousas beneficiadas com o privilégio da *imunidade tributária*, enunciava, *conjuntamente*, — “*templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social* — em um mesmo e único texto constitutivo da alínea *b* do inciso V ao art. 31, subordinando-os, a todos, em pé de igualdade, à expressa condição de serem suas “rendas” “*aplicadas integralmente no país para os respectivos fins*”.

A Constituição de 1967 introduziu uma *discriminação* entre êsses mesmos beneficiários da imunidade tributária, a saber: Na alínea *b* do inciso III ao art. 20 destacou e enunciou, *isoladamente*, — “*templos de qualquer culto*” — *tout court*, sem acréscimo de nenhuma condição, exigência ou formalidade complementar. Na subsequente alínea *c*, porém, enunciou — “*o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social*”, mas com o acréscimo de uma *condição*, assim, logo a seguir, expressa: — “*observados os requisitos fixados em lei*”.

Essa diferenciação faz supor que o legislador constituinte de 1967 teria adotado um critério bifronte, pois, ao mesmo tempo que *condicionou* o gozo da imunidade tributária pelos *partidos políticos e instituições de educação ou de assistência social* (quanto ao seu patrimônio e às suas rendas e serviços) à *observância de determinados requisitos*, cuja fixação foi deferida à lei ordinária complementar (entre os quais não pode deixar de incluir-se a condição, sobrelevante e impostergável, de *serem suas rendas integralmente aplicadas no país para os respectivos fins*), por outro lado *liberou* da observância de quaisquer requisitos, condições ou exigências legais, o gozo da imunidade por parte dos “*templos de qualquer culto*”.

Essa discriminação e diversidade de tratamento, flagrantemente atentatória ao princípio “*ubi eadem est ratio legis, eadem debet esse legis dispositio*”, parece-nos não apenas irracional e injusta, mas também absurda e imoral.

Como, entretanto, sufragamos o ensino de CARLOS MAXIMILIANO, de que *deve ser rejeitada toda interpretação que conduza a injustiça flagrante, incoerências ou absurdos* (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.^a ed., n.º 179, pág. 205), entendemos, com PONTES DE MIRANDA, que a exigência de *aplicação integral das rendas no país, para os respectivos fins*, é uma *condição implícita* para o gozo da imunidade tributária, a que *devem estar sujeitos todos os beneficiários* (inclusive os “*templos de qualquer culto*”); cabendo, outrossim, à lei ordinária complementar a formulação de requisitos que se imponham à observância dos mesmos, em paridade de razões e situações, sem discriminações protecionistas nem concessões obsequiosas contrárias ao interesse nacional e incompatíveis com o postulado da igualdade perante a lei.

Quanto à segunda condição, é ela, de certo modo, uma decorrência natural e necessária do caráter *não lucrativo e desinteressado* da instituição. Suas rendas devem ser *integralmente* aplicadas nos fins *educacionais* ou *assistenciais* a que se destine, isto é, no custeio, desenvolvimento ou melhoria dos respectivos serviços, não sendo, pois, de admitir-se o desvio de qualquer fração das mesmas a título de remuneração a diretores, distribuição de dividendos, percentagens, participação em lucros, comissões especiais de caráter obsequioso, etc.. O pagamento de salários a professores, médicos, enfermeiros, técnicos e outros auxiliares e empregados, por seu efetivo trabalho ou eventual prestação de serviços nas atividades próprias da instituição, está, naturalmente, compreendido na justa e integral aplicação das rendas aos respectivos fins, consoante explica ALIOMAR BALEEIRO:

“Não se vai ao absurdo de pretender que não seria instituição protegida por êsse dispositivo a que pagasse salários aos que nela trabalham. O fato de uma instituição manter um hospital de caridade, uma *crèche* ou um abrigo para velhos, ou ainda uma escola, não quer dizer que deixe de pagar aos que dedicam suas atividades a êsse fim, desde que represente uma remuneração *pro labore*, principalmente quando não atingir a importância que, em iguais condições, é paga pelas empresas”
(*O Direito Tributário da Constituição*, pág. 187).

Já o Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, ao tratar das *isenções* do imposto de renda, com que, no art. 28, letra *a*, favorecera “as sociedades e fundações de caráter benéfico, filantrópico, caritativo, artístico, literário, recreativo e esportivo” estabelecia como pressupostos necessários ao gozo da isenção o *fim não lucrativo* da entidade e a *aplicação integral dos lucros* (teria dito melhor “*das rendas*”) *na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais*, como se vê através destes dispositivos:

“Art. 28

.....

Parágrafo único. Cessará a isenção:

a) quando as fundações, sociedades e associações referidas nas alíneas *a* e *b* deste artigo *remunerarem*

suas diretorias ou distribuírem lucros sob qualquer forma”.

“Art. 29. As isenções de que trata o artigo anterior serão reconhecidas mediante requerimento das interessadas, provando:

.....
.....

e) *aplicação integral dos lucros na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais*”.

* * *

Sob o regime da Constituição de 1946 incumbia e, na vigência da atual, deve incumbir à *instituição* postulante do direito ao gozo da prerrogativa de *imunidade fiscal* o ônus da *prova* de que *as suas rendas são aplicadas integralmente no país para os respectivos fins*. Essa prova tanto pode ser feita no setor administrativo como no judiciário, mas deverá ser produzida de modo amplo, concludente e inequívoco, ficando sempre salvo ao Poder ou órgão administrativo tributante exigir a exibição de livros, balancetes e elementos outros de contabilidade da instituição, promover exames em suas escritas, etc., bem assim, renovar essas providências e diligências apuradoras todos os anos, ou quando tenha fundados motivos para supor que esteja sendo descumprida ou burlada a referida condição.

Em sua *Ordem de Serviço n.º 1*, de 30 de julho de 1947, o então Secretário Geral de Finanças da antiga Prefeitura do Distrito Federal, Prof. JOÃO LYRA FILHO, estabeleceu como condição para a continuidade do gozo da *imunidade fiscal* por parte das *instituições de educação e de assistência social* como tais reconhecidas, a necessidade e obrigatoriedade de renovarem elas, anualmente, os pedidos de declaração do direito à imunidade, com o oferecimento de *prova da aplicação integral de suas rendas no país para os respectivos fins*, pela apresentação dos respectivos balancetes de receita e despesa do ano anterior e documentos outros, como se vê pelo texto do n.º 4 da mesma *Ordem de Serviço, in verbis*:

“4. As instituições de educação e de assistência social instruirão os *pedidos anuais* de reconhecimento do princípio constitucional, com a apresentação dos balancetes de receita e despesa do ano anterior e demais documentos

que comprovem discriminadamente a aplicação das respectivas receitas” (*Coletânea da Legislação Fazendária*, P.D.F., vol. II, pág. 144).

Não basta, portanto, que a *instituição* pleiteante alegue, *afirme*, que *as suas rendas são aplicadas integralmente no país para os respectivos fins*. É necessário comprová-lo.

No plano administrativo federal se tem exigido, para o reconhecimento do direito à *imunidade fiscal*, que a instituição de educação ou de assistência social *tenha expressa nos seus Estatutos uma disposição em tal sentido*.

No processo n.º S.C. 29.723-49, do Ministério da Fazenda, em que era requerente a Cruzada Pró-Infância, a Diretoria das Rendas Internas assim opinou:

“Disposição expressa relativa à obrigatoriedade da aplicação exclusiva da renda no país, para os efeitos pretendidos, deveria constar dos Estatutos Sociais ou de ato do órgão que decide com poderes plenos. A declaração de fls. parece que não obriga a entidade requerente”.

Por sua vez, a Diretoria Geral da Fazenda Nacional assim se manifestou, no caso:

“Tendo em vista que dos Estatutos sociais da requerente não consta *“que suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins”*, como determina o art. 31, V, letra *b*, da Constituição Federal, esta Diretoria Geral opina pelo indeferimento do pedido, por falta de fundamento legal”.

Finalmente, a Procuradoria Geral da Fazenda Pública opinou, por igual, no sentido do indeferimento, formulando, entre outras considerações, as seguintes:

“O documento a fls. 10 — atestado de matrícula passado pelo Serviço Social do Estado de São Paulo — não satisfaz. Em caso idêntico, de idêntica pretensão, formulada pela “Associação do Sanatório São Vicente de Paula de Campos do Jordão” (Proc. n. 136.900-47), teve esta Procuradoria Geral o ensejo de se manifestar

acêrca de idêntico atestado; e, naquela oportunidade, ponderou:

“A despeito da valia incontestável desse documento, seria de exigir, para que à Associação requerente fôsse reconhecida imunidade tributária, nos termos do invocado texto constitucional, que de seus Estatutos Sociais constasse, explicitamente e como condição para o gozo dessa mesma imunidade, a obrigação de ser a totalidade de suas rendas aplicada no Brasil para os fins de assistência social que a postulante persegue”.

“Como assim continue a parecer-lhe, esta Consultoria Jurídica é de opinião que se impõe uma alteração nos Estatutos da “Cruzada Pró-Infância”, no sentido acima indicado”.

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, páginas 205 a 206).

Não nos consta que na antiga Prefeitura do Distrito Federal e em qualquer das Administrações estaduais se haja adotado tão rigoroso entendimento no que tange à comprovação do aludido requisito ou condição para o gozo do privilégio fiscal.

E como não há nenhum texto legal que condicione o reconhecimento do direito à imunidade à existência de *dispositivo expresso nos Estatutos da instituição* consignando a cláusula de aplicação integral de suas rendas no país para os respectivos fins, parece-nos demasia a mencionada exigência. A nosso ver a *prova* de tal fato pode ser feita, por todos os meios admitidos em direito, desde que se mostre apta e suficiente a convencer.

XIV

Tem-se, por vezes, pretendido destacar e excluir do conceito técnico-jurídico de “instituição de *assistência social*” o de “instituição de *previdência social*”.

Assim, por exemplo, em Acórdão n.º 4.078, o colendo Conselho de Recursos Fiscais, ao declarar e decidir que “a *Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil* não é instituição de assistência social para gozo de imunidade constitucional”, — contrariamente a parecer jurídico de nossa autoria, ali mesmo citado, onde lhe reconhecemos esse caráter, — fê-lo no pressuposto de que são coisas diferentes “*assistência social*” e “*previdência*”

social”, como expresso nos tópicos seguintes do voto de seu douto relator, unânimemente adotado:

“Não se trata de instituição de *assistência social*, mas de *previdência social*.

São coisas diferentes, principalmente quando se trata de aplicar a imunidade constitucional.

A rigor, se há de reconhecer até que os dois objetivos se excluem.

A *previdência social*, as palavras estão a dizer, visa exatamente a impedir que o homem precise, mais tarde, recorrer à *assistência social*.

Instituição de *previdência social* é a que procura prever as necessidades futuras e atendê-las por meios preventivos.

Instituição de *assistência social*, de acôrdo com o sentido que a expressão deve ter, no preceito constitucional, é a que tem por fim assistir aos necessitados, via de regra aquêles a quem faltou a previdência.

Se essas finalidades, de modo geral e, às vêzes, em certos casos, se confundem, isso não pode ser admitido em se tratando de aplicar dispositivo legal de exceção”.

.....

“Se a Constituição quisesse estender o favor às instituições de *previdência social*, como a pleiteante, certamente o teria feito, desde que os institutos dessa natureza eram por demais conhecidos ao tempo em que foi promulgada a Lei Magna”.

.....

“Se, no dispositivo, só se referiu à *assistência social*, é porque quis excluir da outorga a *previdência social*”.

(*Diário Municipal (P.D.F.)* de 15 de fevereiro de 1960, pág. 1.651).

A nosso ver, não procede, *data venia*, o argumento. A *previdência social* é, hoje, universalmente considerada uma forma, uma modalidade, quiçá a mais importante, da *assistência social*: é a *assistência social preventiva*. Reconhecem-no os mais categorizados juristas pátrios e comentaristas de nossa Constituição.

Daí haver explicado THEMISTOCLES CAVALCANTI que

“um dos pontos fundamentais da *assistência social* é a organização de instituições de *seguro e previdência social*” (*Tratado de Direito Administrativo*, vol. I, página 253).

Outrossim, CARLOS MAXIMILIANO, em seu comentário ao texto do art. 31, inciso V, alínea b), da Carta de 1946, assim diz:

“Compreendem-se na regalia as Santas Casas de Misericórdia, *Caixas de aposentadoria e pensões, sociedades de beneficência* ou de auxílios mútuos; bem como as propagadoras ou cultoras de ciências, letras e artes e coletividades congêneres” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5.^a ed., 1954, vol. I, pág. 387).

Por sua vez, PONTES DE MIRANDA arrola e indica entre as “entidades imunes de impostos”... “as *caixas de pensões* estabelecidas pela legislação social” (*Comentários à Constituição de 1946*, 3.^a ed., 1960, tomo II, pág. 281).

O entendimento dêesses eminentes tratadistas se harmoniza plenamente com a doutrina universal concernente ao assunto.

Haja vista para o ensino de GARCÍA OVIEDO. Em capítulo intitulado “*La Beneficencia*”, assinala o mestre espanhol a classificação dicotômica de *assistência* em *assistência preventiva* e *assistência repressiva*: a primeira, exercida através das *instituições de direito social* e a segunda através das chamadas *instituições benéficas* (ou *beneficentes*). E explana:

“Entra en la misión ética del Estado la asistencia al necesitado contra cuantos infortunios rodean a la vida humana. Fundamentalmente es la pobreza la que determina la necesidad de esta ayuda, y la beneficencia es la acción conducente a hacerla efectiva; pero no toda pobreza cae bajo su dominio, sino la indigencia, esto es, la pobreza absoluta, el estado verdadero de miseria.

Cerca de ésta puede actuar el Poder público de dos maneras: *preventiva* o *repressiva*. Por aquélla pretende prevenirla y, en lo posible, evitarla, mediante las instituciones oportunas. Tal ocurre con las *instituciones del Derecho social* (indemnización de accidentes, mutuali-

dades, *seguros sociales*, salarios justos, cooperativas, viviendas económicas, etc.). Por la segunda — y ya planteado el caso de la necesidad extrema — proporciona el Estado los oportunos remedios, mediante las llamadas *instituciones benéficas*".

A seguir, encarecendo a sobrelevante importância da *previ-dência social*, como acautelatória função do Estado moderno, face à *assistência social repressiva*, ou *beneficência*, aduz OVIEDO:

"Sería un ideal que llegase un día en que la beneficencia cediese paso total a la previsión, actuando ésta con tal intensidad y extensión que pudiese prevenir toda situación de indigencia sobre la cual la beneficencia opera" (CARLOS GARCÍA OVIEDO, *Derecho Administrativo*, 3.ª ed., *Madri*, 1951, pág. 775).

Na Itália, ALDO SANDULLI, contemplando, entre as formas de *assistência* (em sentido lato), a *assistência social*, a que chama de "*assistenza economica generica*", ensina que a mesma se manifesta sob três formas, a saber: — "la *beneficenza*, la *assistenza* e la *previdenza*".

"Nella prima di tali forme predomina... l'intento della liberalità".

"Nella forma dell' *assistenza* in senso stretto invece non predomina l'intento caritativo: l'*assistenza* non ha altro fine che il benessere delle categorie meno agiate".

"A differenza che per l'*assistenza* in senso stretto, il fenomeno della *previdenza sociale* è caratterizzato dal fatto che gli stessi aventi diritto all'*assistenza* — o altri per loro — partecipano a costituire i fondi coi quali si dovrà poi provvedere in caso di necessità alla loro *assistenza*" (ALDO M. SANDULLI, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Nápoles, 1952, págs. 366, 367 e 369).

SIGNORELLI nos mostra, por seu turno, que a *beneficência*, como forma de *assistência social*, tanto pode ter por objeto uma *necessidade atual*, quanto uma *necessidade eventual*, tratando-se, pois, numa e noutra hipótese, respectivamente, de *beneficência reparativa* e de *beneficência preventiva*:

"Occorre, altresì, distinguere tra prestazioni aventi per oggetto un bisogno *attuale*, ovvero un bisogno *eventuale*; quindi, *beneficenza riparativa* e *beneficenza preventiva*. Appartengono al primo genere i soccorsi elemosinieri, il ricovero degli infermi e degli accattoni, ecc.; al secondo, invece, tutti i fini più propriamente di assistenza, ispirati al criterio di difesa e miglioramento della collettività, quali quelli di educazione, avviamento al lavoro, arte e mestiere, credito, risparmio, *previdenza*, mutuo soccorso, ecc." (LUIGI SIGNORELLI, verb. cit., in *Nuovo Digesto Italiano*, 1939, vol. IX, pág. 117).

Na Alemanha, do mesmo modo, a *previdência social* se considera importante modalidade da *assistência social*, e na categoria dos estabelecimentos ou instituições de fins públicos, ali denominados "*Austalten*", se incluem numerosas instituições pertencentes ao moderno Direito de seguros dos trabalhadores (*seguros obreiros*).

Veja-se, a propósito, o registo de FLEINER, através de seu tradutor espanhol:

"El seguro obrero oficial es un acto de *asistencia* del Estado en favor de los ciudadanos" (FRITZ FLEINER, *Instituciones de Derecho Administrativo*, trad., da 8.ª ed. alemã, por Sabino A. Gendin, Barcelona, 1933, página 261).

No Chile, a *Dirección Superior de los Servicios de Beneficencia y Asistencia Social*, regulada pela Lei n.º 5.115, de 30 de abril de 1932, é dirigida por uma Junta Central da qual faz parte, obrigatoriamente, um representante do "*Seguro Obrero*" (GUIL- LERMO VARAS C., *Derecho Administrativo*, 2.ª ed., Santiago, 1948, pág. 477).

OWEN G. USINGER, ao enumerar e estudar os *fins do Estado*, em capítulo sob a epígrafe "*El fin de asistencia social*", ensina que esta...

"también encara la *previsión social*, la tutela del débil, la protección del anciano y al inválido y la lucha contra el pauperismo" (*Fines del Estado*, Rosário, 1953, págs. 381-382).

Vale ainda recordar que, concretizando a aspiração contida no Ponto 5.º da famosa *Carta do Atlântico*, a *Declaração de Santiago*, elaborada e adotada (sob o n.º 1) na *Primeira Conferência Panamericana de Segurança Social*, reunida em Santiago do Chile, de 10 a 16 de setembro de 1942, entre diversas outras resoluções, recomendou aos governos das nações americanas... “a unificação ou coordenação da assistência social com o seguro social” (*Rumbos para la Seguridad Social — Cuadernos n.º 9 — Conferência Interamericana de Seguridad Social — Secretaria General, México, 1953, pág. 31*).

Essa unificação ou coordenação já se acha feita, como se acaba de ver, na doutrina de quase todos os povos cultos, através da qual se afirma que a *previdência social* é uma das mais modernas manifestações da *assistência social*, ou seja a chamada “*assistência preventiva*”.

Do mesmo modo que a *higiene*, como *medicina preventiva*, não deixa, por isso, de ser um setor, um departamento da *medicina geral*, assim também a *assistência social preventiva*, conquanto constitua, hoje, um ramo diferenciado da *assistência em sentido estrito (stricto sensu)*, não se torna, por isso, um conceito incabível no conceito maior de *assistência social em sentido lato (lato sensu)* e, pois, excrescente do quadro das “*instituições de assistência social*” a que aludiu a alínea *c*, do inciso III, ao art. 20 da Constituição atual, na esteira da alínea *b* do inciso V ao art. 31 da anterior, de 1946.

Nem vale, tampouco, invocar, no caso, a regra de que, em se tratando de norma de *direito excepcional*, não se admite interpretação extensiva ou ampliativa, mas é de rigor a exegese *estricta*. Porque, em verdade, não se cogita de *ampliar* o conceito; sim, apenas, de dar-lhe o seu significado natural e teleológico, compreensivo de todos os casos especiais cabíveis na *hipótese geral* figurada no texto, consoante a lição de CARLOS MAXIMILIANO:

“Cada disposição entende-se a todos os casos que, por paridade de motivos, se devem considerar enquadrados no conceito, ou ato jurídico; bem como se aplica às coisas virtualmente compreendidas no objeto da norma.

.....

“Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a *todos os casos particulares* que se possam enquadrar na *hipótese geral* prevista explicitamente” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., páginas 247 e 296).

Nada justifica, pois, pretender-se que o legislador constituinte de 1946, ao usar da expressão “*instituições de assistência social*”, tivesse querido referir-se tão só e discriminadamente à “*assistência*” em sentido particularista, específico ou estrito (*assistência social reparativa*), e não em sentido lato, amplo ou genérico, com o determinado propósito de *negar* a imunidade à *assistência social preventiva* (tão encarecida na *Declaração de Santiago*, de 1924), *excluindo* da outorga as “*instituições de previdência social*”.

XV

Com o objetivo de dar *regulamentação* adequada ao dispositivo constante do art. 31, inciso V, letra *b*, da Constituição de 1946, adveio, em 1957, a Lei federal n.º 3.193, de 4 de julho de 1957, que *dispôs sobre a aplicação do art. 31, V, letra b, da Constituição Federal, que isenta de impostos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social*” (17).

(17) Assim dispôs a referida lei:

Art. 1.º A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado lançar imposto sobre templos de qualquer culto, 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 (Constituição federal, art. 31, V, letra *b*).

Art. 2.º As entidades, a que se refere o art. 1.º, juntando a prova que tiverem, deverão requerer a declaração da isenção à autoridade administrativa competente, que decidirá no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

Parágrafo único. Enquanto não fôr o assunto decidido pela referida autoridade, fica suspensa qualquer cobrança administrativa ou judicial do tributo.

Art. 3. Se a administração indeferir o pedido, é lícito ao ministro ou encarregado do culto religioso ou à direção do partido, assim como à instituição ou associação, requerer ao juiz competente lhes declare a isenção, para o julgamento dos feitos em que fôr parte a administração em causa.

§ 1.º O requerimento, acompanhado das provas existentes ou de outras, que se fizerem mister, inclusive a testemunhal, poderá ser assinado pela parte, independentemente de intervenção de advogado, e mencionará o nome e a

Muitos e graves são os defeitos dessa lei — elaborada, ao que parece, sem cauteloso e atento estudo do assunto, — a começar pelo fato de que ali apenas se fala de “isenção”, *declaração de isenção*, *decretação de isenção* pelo juiz, etc., quando, na verdade, o de que se trata é de reconhecimento do direito à “*imunidade*” tributária.

Como expressivo exemplo dêsse equívoco bastaria mostrar o texto do art. 3.º, onde se prescreve que, “se a administração indeferir o pedido, é lícito ao ministro ou encarregado do culto religioso ou à direção do partido, assim como à instituição ou associação”...

“requerer ao juiz competente lhes declare a *isenção*, para o julgamento dos feitos em que fôr parte a administração em causa”.

Tanto o legislador não se deu conta de que o caso é de “*imunidade*” (e não de simples “*isenção*” de tal ou qual impôsto) que, além de aludir ali (como noutros dispositivos) a “*declaração de isenção*” (*sic*), ainda acrescentou, particularizando, desnecessariamente, situações especiais: — “para o julgamento dos feitos em que fôr parte a administração em causa”.

Orá, se a *declaração* que cabe pedir, com base na Constituição, é a de “*imunidade*” — franquia de impostos ampla, total, absoluta, em tôdas e quaisquer esferas de competência tributária — (e não de simples “*isenção*”, limitada a determinados casos, ou

qualidade do ministro ou entidade em causa, fins e razões da isenção, e pedirá a citação do Poder Público interessado.

§ 2.º Recebendo o requerimento, o juiz determinará a citação e, se houver protesto por depoimento de testemunhas, marcará dia e hora para a sua realização, não podendo demorar mais de 10 (dez) dias.

§ 3.º Terminada a fase de prova, as partes terão, em comum, o prazo de 48 (quarenta e oito) horas para alegações, findo o qual, os autos serão enviados ao juiz, que decidirá em 5 (cinco) dias. Se fôr decretada a isenção, o juiz expedirá imediatamente o mandado contra a administração interessada.

Art. 4.º Do despacho do juiz caberá agravo de instrumento para o Tribunal Superior, na forma do processo comum.

Art. 5.º O processo correrá na primeira instância sem pagamento de custas.

Art. 6.º O despacho que reconhecer a isenção fará coisa julgada; o que negar não impedirá a discussão do assunto no executivo fiscal ou outra ação.

Art. 7.º Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário”.

oponível apenas em certos setores fiscais), não há que especificar ou mencionar “os feitos” a que se destine o ato judicial declaratório, nem importa qual seja “a administração em causa”. A “*imunidade*” é válida e oponível *erga omnes* e, pois, excludente de qualquer lançamento de impôsto, seja qual fôr e venha de onde vier.

* * *

Constitui, outrossim, imperdoável omissão não haver o legislador, no ensejo de regulamentar o mencionado dispositivo constitucional para a sua conveniente e adequada aplicação, fixado, como seria desejável, os conceitos de “*templo*”, de “*partido político*” e de “*instituição de educação e de assistência social*”, em conformidade com os elementos a respeito já ministrados pela doutrina e pela jurisprudência, de modo a evitar a proliferação de confusões, equívocos e mal-entendidos sôbre a verdadeira conceituação e caracterização jurídica dos *destinatários* da *imunidade* fiscal.

* * *

Pior ainda é o fato de haver, no texto do art. 3.º, aludido a “*instituição ou associação*”, acrescentando, destarte, indevidamente e arbitrariamente, em manifesto êrro de direito e de técnica legislativa, a palavra “*associação*”, quando, em verdade, o texto constitucional regulamentado, ao indicar quais os *destinatários* do *privilégio* — além de “*templos*” e “*partidos políticos*”, — apenas mencionou “*instituições*” (“*instituições de educação e de assistência social*”) e não também “*associações*”.

Orá, já se demonstrou que não são equivalentes ou sinônimos, na tecnologia jurídica, os vocábulos “*instituições*” e “*associações*”, de vez que as *associações* (ou *corporações*) só se enquadram na especial categoria das *instituições* quando verificados os pressupostos estruturais ou intrínsecos caracterizadores de sua conceituação específica, — o que não sucede na imensa maioria dos casos, — não sendo, outrossim, a matéria suscetível de exegese *extensiva* ou *ampliativa*, muito menos ainda por via de *lei ordinária*.

É princípio elementar assente e incontroverso de direito o de que o diploma de caráter *regulamentar* não pode modificar substancialmente a lei regulamentada, introduzindo-lhe inovações, alterando-lhe o conteúdo normativo, alargando ou restringindo o seu alcance, máxime em se tratando de *lei ordinária regulamentadora*

de texto constitucional — e, ademais, concessivo de *privilégio* — (CARRÉ DE MALBERG, *Teoria General del Estado*, versão espanhola de J. L. DEPETRE, México, 1948, págs. 314 e 317; — VILLEGAS BASAVILBASO, *Derecho Administrativo*, B. Aires, 1950, tomo I, pág. 270; — DUGUIT, *Traité de Droit Constitutionnel*, 2.^a ed., Paris, 1924, tomo IV, pág. 701; — GARCÍA MÁYNEZ, *Introducción al Estudio del Derecho*, 4.^a ed., México, 1951, pág. 81; — VICENTE RAO, *O Direito e a Vida dos Direitos*, São Paulo, 1952, I, pág. 353). Evidentemente, não podia a *lei ordinária*, e de mera *regulamentação* do art. 31, V, letra *b*, da Constituição, ao referir-se às *personas morais destinatárias do privilégio*, ali mencionadas, acrescentar ao termo “*instituição*”, — usado na Lei Maior com justeza técnico-jurídica, — o vocábulo “*associação*”, de significado bem mais amplo do que aquê, como se expôs e demonstrou no curso dêste trabalho.

* * *

Mais ainda:

Ao depois de, no art. 2.^o, dispor sôbre o requerimento da “*declaração da isenção*” (*sic*) no setor administrativo, preceituou a Lei n.^o 3.193, de 1957, no parágrafo único do mesmo dispositivo, que, “enquanto não fôr o assunto decidido pela autoridade, fica suspensa qualquer cobrança administrativa ou judicial do tributo”.

Deu-se, destarte, *efeito suspensivo*, até no plano judicial, a um singelo requerimento administrativo de “*declaração de isenção*”, que pode ser “assinado pela parte, independentemente de advogado” (§ 1.^o, ao art. 3.^o), ficando, assim, desde logo, tolhidas, paralisadas, a ação arrecadadora do fisco e a marcha das ações já ajuizadas, ante a formulação pura e simples de uma pretensão muitas vezes aventureira, desarrazoada ou protelatória, como se fôsse racional e justo *presumir-se* sempre, *pressupor-se*, de plano, contra o interêsse da Fazenda Pública, a procedência dos pedidos, ditados, não raro, por solertes desígnios evasivos ou dilatatórios.

Num país onde já se tornou proverbial a prevenção contra o Fisco e é notória a má vontade, a resistência mesma ao pontual atendimento das obrigações tributárias, agrava-se o problema criando-se uma possibilidade a mais de delonga e chicana, sem

a contrapartida de qualquer responsabilidade ou acréscimo de ônus para o contribuinte manifestamente temerário e baldo de razão.

* * *

Enquanto a lei processual comum, atendendo, justamente, às notórias e inevitáveis contingências da tramitação burocrática, concedeu aos representantes da Fazenda Pública a contagem *em quádruplo* dos prazos para a contestação das ações e *em dôbro* para a interposição dos recursos (art. 32, do Código de Processo Civil), sucede que a famigerada Lei n.^o 3.193, de 1957, em seu art. 2.^o, fixou o prazo de trinta (30) dias para o processamento e decisão, pela autoridade administrativa, na esfera de sua competência, dos pedidos de “*declaração da isenção*” (*sic*).

A fixação dêsse prazo evidencia a adoção de um critério puramente arbitrário, com manifesto alheamento à realidade dos fatos. Considere-se que, em muitos casos, a decisão administrativa dependerá de cautelosas diligências, sindicâncias e investigações acêrca da natureza, organização e atividades da entidade postulante, inclusive no sentido de apurar se as suas rendas são *integralmente* aplicadas no país, para os respectivos fins institucionais, como, ainda, de informações de órgãos técnicos e até de pareceres dos competentes departamentos jurídicos, e ver-se-á que o aludido prazo de trinta dias é curto e, pois, muitas vêzes, será insuficiente para o normal processamento e solução do pedido no plano administrativo.

* * *

Como se tudo isso não bastasse, prescreveu-se, no art. 6.^o, que “o despacho (judicial) que *reconhecer a isenção fará coisa julgada*”... e “o que negar não impedirá a discussão do assunto no executivo fiscal ou outra ação”.

Essa duplicidade de critérios, mais uma vez contrária ao *interêsse público* em prol do *interêsse particular*, de tão irracional e até subversiva dos mais elementares cânones e princípios de igualdade, toca as raias do inacreditável!

Estabeleceu-se, assim, na lei, uma especial e definitiva proção, *ad futurum* e *ad perpetuam*, para quantos — certa ou erradamente, justa ou injustamente — possam lograr o beneplácito do

juiz à pretensão de um privilégio de tamanha importância, cujo direito ou merecimento depende, necessariamente, de *condições de fato*, intrínsecas e extrínsecas, que podem vir, mais tarde, a comprovar-se inexistentes, ou variar no transcurso do tempo; deu-se-lhes, mais ainda, a faculdade de, mesmo quando judicialmente *denegada* a declaração de imunidade, reabrir a discussão do assunto como matéria de defesa no executivo fiscal ou por via de outra ação; do mesmo passo que, com a mordada da *coisa julgada*, ao Estado se impôs o despacho liberatório do juiz como fato consumado e peremptório, tolhendo-se a ação defensiva, fiscalizadora e revisora, do Poder Público, no tocante à permanência daqueles pressupostos, requisitos ou condições de fato que seriam a base, a razão justificativa do privilégio fiscal, *si et in quantum*.

Suponha-se, por exemplo, que determinada entidade, ao depois de obtido o reconhecimento judicial da *imunidade*, modifique, com ou sem reforma estatutária, sua vocação institucional, altere o caráter desinteressado e altruístico de sua finalidade educacional ou assistencial, passe a servir, exclusiva ou principalmente, ao interesse particular de seus associados e administradores, ou, apenas, deixe de *aplicar as suas rendas integralmente no país para os respectivos fins*. E — como a outorga constitucional também abrange os “*templos de qualquer culto*”, — figure-se a hipótese de que um *templo*, após a declaração judicial de seu direito à imunidade, não se limite a ser somente “o recinto especial e exclusivamente destinado à prática de atos de religião e culto”, mas passe a ser também utilizado noutros fins estranhos ao culto (reuniões políticas, espetáculos, conferências leigas, etc.), ou empregue cômodos e dependências em fins residenciais, funcionamento de cursos, oficinas, explorações industriais ou comerciais, etc.. Como, então, admitir-se, conceber-se que o Estado, diante de tais fatos, que importariam cessação das razões jurídico-sociais determinantes da *imunidade*, ficasse impedido de reexaminar e discutir o assunto, no plano administrativo ou no judiciário, em posterior ensejo, porque se lhe opõe a muralha da “*coisa julgada*”?...

PONTES DE MIRANDA observa, mui justamente, que, se uma empresa ou sociedade particular se crê isenta de impôsto, expõe-se à “*imediata fiscalização do Estado*” (*op. cit.*, vol. 2.º, pág. 281). Ainda, de referência especial às *instituições de educação e de assistência social*, acentua que “qualquer aplicação de rendas no ex-

terior ou qualquer remessa de renda a título gratuito, ou para fundo comum, ou complementar, é elemento suficiente para a perda, *ipso iure*, da imunidade” (*op. cit.*, mesmo volume, pág. 296). E, quanto aos *templos*, outrossim, adverte de que, “provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país ou noutro fim que o de *culto*, cessa a imunidade” (*op. cit.*, mesmo volume, pág. 294).

Tudo isso requer, como é óbvio, a contínua *fiscalização* do Estado sobre as entidades beneficiárias da *imunidade* e faz pressupor a inauferível possibilidade de *reexame* e *revisão* do ato administrativo ou judicial de seu reconhecimento, ante a possível mutação das *condições de fato* que o teriam determinado.

Já vimos, no capítulo IX dêste trabalho, que em quase tôdas, senão tôdas as nações do mundo civilizado, as *instituições* beneficentes, educacionais ou assistenciais, como tais oficialmente reconhecidas e auxiliadas com subvenções, doações ou franquias fiscais, ficam, *ipso facto*, submetidas a um especial, severo e permanentemente regime de vigilância, fiscalização e controle do Estado — verdadeira tutela administrativa, — que pode ir, em certos casos, até à *intervenção*.

Pois bem: enquanto assim se entende e se procede em toda parte onde há senso de responsabilidade e zelo pela coisa pública, no Brasil, ao revés, é a própria lei que, além de facilitar irrestritas liberalidades em desfalque do Erário, cerceia ou dificulta a ação fiscalizadora do Estado, tolhe a sua defesa, veda, com o obstáculo da *coisa julgada*, a revisão dos processos concessivos de imunidade, criando, em favor das entidades privadas beneficiárias do excepcionalíssimo privilégio fiscal, fatos consumados, situações definitivas, que permitem subtrai-las ao controle, à inspeção dos órgãos do Poder Público, ou tornariam inócua e sem resultado prático a sua prudente vigilância.

Alguns exegetas de boa vontade têm, é certo, procurado contornar ou reduzir os efeitos de tamanho absurdo com o entendimento de que a decisão judiciária que “reconhecer a *isenção*” (*sic*) somente fará *coisa julgada* dentro nos limites cronológicos de cada exercício anual correspondente ao do seu respectivo pronunciamento. Isso importa reviver e transplantar para a área da Lei n.º 3.193, de 1957, a tormentosa questão do limite temporal à

eficácia da coisa julgada em matéria fiscal, mui especialmente no que respeita à sua admissibilidade em *exercícios sucessivos* (RUBENS GOMES DE SOUSA, *Coisa Julgada (Dir. Fiscal)*, n.º 10, in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, ed. Borsoi, vol. 9.º, págs. 297-298; — GABRIEL PASSOS, *Parecer* dado como Procurador-Geral da República, in *Arquivo Judiciário*, vol. 67, pág. 672, — PHILADELPHO AZEVEDO, *Um Triênio de Judicatura — Direito Fiscal*, vol. VIII, págs. 18 a 21; — CASTRO NUNES, *Soluções de Direito Aplicado*, págs. 185 a 192; — Acórdão do Supremo Tribunal Federal, de 5 de junho de 1944, in *Direito*, vol. XXXII, págs. 359 a 372) (18).

Todavia, — ademais da consideração de que não versa o problema sobre o conteúdo do imposto nem sobre irregularidade de lançamento, e sim sobre a personalíssima natureza e condição jurídica da entidade declarada imune à tributação, — trata-se de discutíveis opiniões e interpretações isoladas que, neste campo, ainda não receberam — ao que sabemos — a sanção de nenhum veredicto jurisprudencial.

Mas, ainda que se admita semelhante entendimento, é inegável que, dentro mesmo de um período anual, os *pressupostos* básicos, as *condições de fato* determinantes ou justificativas do reconhecimento ao gozo do benefício constitucional podem desaparecer ou sofrer alterações tais, que impliquem a cessação do direito à imunidade.

Seja como fôr, em suma, o que tudo mostra, a olhos de ver, é que a *coisa julgada* não tem, não pode ter adequação à espécie, não se ajusta a “*uma situação permanentemente revisível*”, no dizer de JOÃO DE OLIVEIRA FILHO, não se coaduna com a *condicionalidade* inerente à natureza mesma da relação jurídica objetivada no dispositivo constitucional, não se concilia, aí, com o direito, nem com a lógica, nem com os superiores imperativos do interesse público. É uma aberração legislativa, que não pode prevalecer.

* * *

(18) Na conformidade do n.º 4 da aludida *Ordem de Serviço n.º 1*, de 1947, baixada pelo então Secretário Geral de Finanças, Prof. JOÃO LYRA FILHO, os pedidos de reconhecimento do direito ao benefício constitucional da *imunidade* pelas instituições de educação e de assistência social devem ser renovados *anualmente* (“*pedidos anuais*”) “com a apresentação dos balancetes de receita e despesa do ano anterior e demais documentos que comprovem discriminadamente a aplicação das respectivas receitas” (*sic*).

A péssima redação da lei dificulta, outrossim, a inteligência e interpretação harmônica de certos dispositivos.

Enquanto se prescreve, no art. 4.º, que

“do despacho do juiz caberá agravo de instrumento para o Tribunal Superior, na forma do processo comum”,

prescreve-se, ao mesmo tempo, no art. 6.º, que

“o despacho” (*sic*) “que reconhecer a isenção fará coisa julgada”.

A menos que se haja pretendido a inominável iniquidade de conceder recurso apenas a uma das partes — a postulante da “isenção”, desatendida — e negá-lo ao Estado (contrariamente ao princípio da igualdade de todos perante a lei e à índole mesma de nosso ordenamento jurídico, que até impõe o recurso *ex officio* das decisões contrárias à Fazenda Pública), ter-se-á de entender que o que “*fará coisa julgada*” não será “o despacho” reconhecedor da “isenção”, como reza o mencionado art. 6.º, e sim a *decisão final*, definitiva e irrecorrível, que a declare. O despautério é evidente.

* * *

De outros muitos defeitos, incongruências e impropriedades de linguagem, se ressentem o comentado diploma.

A título de mera ilustração, veja-se a redação do § 1.º, do art. 3.º, onde se diz que

“O requerimento, acompanhado das provas *existentes* ou de outras, que se fizerem mister, inclusive a testemunhal, poderá ser assinalado pela parte...” etc.

Ora, o texto, depois de aludir às provas “*existentes*”, que devem *acompanhar* o requerimento, acrescenta: — “e de outras, que se fizerem mister” (*sic*). Que *outras*, além das “*existentes*”?... As *inexistentes*?... Mas estas, pelo fato mesmo de serem *inexistentes*, não poderão *acompanhar* o requerimento. Se se fazem mister *outras provas*, além das *existentes*, devem elas ser *produzidas na instrução*. Como se vê, até o bom senso entrou em colapso.

Demais disso, não faz sentido lógico, não tem cabimento falar-se de “*requerimento acompanhado das provas existentes*” e de outras... “*inclusive a testemunhal*” (sic). Como pode ser isto?... Como se compreende a “*prova testemunhal*” *ACOMPANHANDO O REQUERIMENTO*, que poderá ser assinado pela parte, etc.?...

Apura-se, pelos subseqüentes §§ 2.º e 3.º, que a intenção contida no texto foi a de permitir que o requerente *proteste por prova testemunhal*, a ser produzida *depois*, em fase de instrução. Mas isso não constitui exculpa à infeliz redação que se lhe deu, antes põe de manifesto a ligeireza e pouca atenção com que se alinhavou a obra em assunto de tanta importância e responsabilidade.

* * *

Tais exemplos bastam para patentear que a Lei n.º 3.193, de 4 de julho de 1957, além de *inconstitucional* no estender às “*associações*” a imunidade que a Carta Magna concedeu, explicitamente, às “*instituições*” de educação e de assistência social, e no adotar critérios de *desigualdade*, contrários, aliás, ao interesse público, é um diploma eivado de erros técnicos e jurídicos, de incongruências, impropriedades e ilogismos, deveras lamentáveis, o que impõe a necessidade de uma completa reformulação da matéria regulamentada.

É uma lei contra o Estado e contra o Direito.

Como, com o advento da nova Constituição do Brasil, de 1967, deixou de vigor, pôsto que revogada, a anterior Constituição de 1946, operou-se *ipso facto* a caducidade automática dessa famigerada Lei n.º 3.193, de 4 de julho de 1957, certo como é que a revogação da *lei principal* acarreta a da respectiva *legislação secundária, adjeta, interpretativa, dependente ou complementar*, consoante a regra de que *o acessório acompanha o principal* — “*accessorium suū principalis naturam sequitur*”.

Veja-se a lição de ENNECCERUS:

“Con la derogación de una disposición, o de una institución jurídica, caducan además todas las disposiciones particulares construídas sobre aquéllas, y de las cuales sean mera consecuencia o aclaración, determinación más precisa o limitación, o que sirvan para su ejecución o para robustecer o suavizar sus consecuencias”. (LUDWIG

ENNECCERUS, *Derecho Civil, Parte General*, 13.ª revisão, por Hans Carl Nipperdey, trad. da 3.ª ed. alemã, por Bias Pérez González e José Alguer, Barcelona, 1947, tomo I, pág. 176).

Coincidente é o magistério de FERRARA:

“A ab-rogação não faz cair só a lei diretamente atingida; afeta ainda tôdas as disposições *dependentes* ou *accessórias* que a ela se prendem, conquanto resultem de leis diversas. Assim as normas interpretativas, especificativas, limitativas, ou que tendem a regular a execução, ou a reforçá-la mediante a inflicção de penas, garantias, etc.”.

(*Interpretação e Aplicação das Leis*; trad. e prefácio do Prof. Manuel A. D. de Andrade, 1934, pág. 108; — *idem*, apud citação de MOUTEIRA GUERREIRO, *in Direito Tributário*, 1944, pág. 80).

E o ensino do mestre compatriótico CARLOS MAXIMILIANO:

“Extinta uma disposição, ou um instituto jurídico, cessam tôdas as determinações que aparecem como simples conseqüências, explicações, limitações, ou se destinam a lhe facilitar a execução ou funcionamento, a fortalecer ou abrandar seus efeitos. O preceito principal arrasta em sua queda o seu dependente ou acessório”.

(*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., pág. 421).

*

* *

Só nos resta a esperança de que, em melhores dias — e principalmente quando já se elabora uma nova Constituição — o legislador brasileiro, reexaminando convenientemente o grave e importante assunto, corrija os apontados erros, anomalias e absurdos, e dê ao importante assunto um tratamento adequado, *racional* e *atual* através de uma lei, pelo menos equidistante das posições do interesse público e das solicitações do interesse particular, uma lei certa, lógica e justa, à altura das nossas responsabilidades, abonadora dos nossos créditos e valimentos culturais, jurídicos e científicos.