

parte da Administração, como pela oposição de mandado de segurança, se por parte do administrado.

Temos, em conclusão, entre nós, ambas as técnicas de oposição ao regulamento ilegal referidas por GARCIA ENTERRIA: a) — a exceção de ilegalidade, que pode ser produzida até mesmo *ex officio*, partindo de que o regulamento tem um *enchaînement le plus étroit* e que não pode contrariar a lei nem extravasar seus limites, e b) — o controle abstrato direto, propugnado por ALEXIS TOCQUEVILLE, destinado à verificação em tese da inconstitucionalidade do regulamento.

O controle abstrato no Brasil ainda é deficiente: *primo*, porque só se faz no plano da inconstitucionalidade e, *secundo*, porque seu processo exige a intermediação obrigatória do Procurador-Geral da República.

Um sistema completo deveria dispor de processos de controle de legalidade estrita, por Tribunais federais e estaduais, estendido aos regulamentos, em confronto com os sistemas constitucionais e legais, federais e estaduais, reservando-se, para instância recursal em matéria federal, o Supremo Tribunal Federal, ao mesmo tempo que admitindo a provocação por parte dos Procuradores Gerais que tivessem a representação das pessoas jurídicas de direito público constitucionais e dos Presidentes de corpos legislativos, visando à recíproca fiscalização do Executivo sobre o Legislativo e deste sobre aquele, no que respeita à legalidade em tese de seus respectivos atos normativos.

Esperamos ter deixado patenteada nossa admiração pela inteligência do conferencista e, precisamente, as críticas que nos permitimos opor, foram provocadas pelo brilho com que advogou certas soluções de controle que, como esperamos ter ressaltado, representam uma perigosa quebra na tradição jurídico-administrativa brasileira, com imprevisíveis conseqüências. Não há como negar, não obstante, que a conferência do Professor GARCIA DE ENTERRIA, entre outras lições, deixa-nos preciosas aberturas de perspectivas.

DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO
Procurador do Estado

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CARACTERIZAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Pareceres do DR. LEOPOLDO BRAGA

1.º parecer

1. A Mitra Arquidiocesana de São Paulo, representada por D. Paulo Rolim Loureiro, Bispo Auxiliar e Provedor Geral, requer... “a declaração da isenção do imposto de transmissão *causa mortis* que deveria recair sobre os bens com que foi contemplada sob a denominação de Arcebispado de São Paulo, no inventário dos bens deixados por Cláudio Justiniano de Souza (ou Cláudio de Souza), que se processa junto à 3.ª Vara de Órfãos e Cartório do 3.º Ofício dessa cidade” (*sic*).

2. Fundamentando tal pedido, em termos sucintos, declara a entidade requerente que o faz...

“... em base ao preceito constitucional e lei que rege a matéria, juntando certidão do testamento onde se verifica a razão do pedido e o enquadramento do mesmo nos casos em que tem amparo o favor fiscal” (*sic*).

3. Pelo exame da documentação anexa, verifica-se o seguinte:

Em testamento cerrado, na forma do art. 1.638 do Código Civil, lavrado, datado e aprovado em 9 de janeiro de 1952, nesta cidade do Rio de Janeiro, Cláudio de Souza, ou Cláudio Justiniano de Souza, entre outras disposições de última vontade, estipulou legados nos termos abaixo:

“lego ao Arcebispado da Capital de Estado de São Paulo quarenta Obrigações de Guerra do valor nominal de mil cruzeiros cada uma, para com sua renda conferir um prêmio anual ou bienal com o nome “Monsenhor João Alves”... “destinando-se o prêmio ao aluno seminarista que conquistar as melhores notas do ano”.

.....

“... instituo minha única e universal herdeira do remanescente dos bens que posso dispor, minha mulher, D. Luiza Leite de Souza, com as cláusulas de inalienabilidade dos mesmos e de impenhorabilidade de suas rendas, passando êses bens, por sua morte, uma quarta parte dêles ao Arcebispado da Capital do Estado de São Paulo, com o fim especial de distribuir a respectiva renda pela Sociedade São Vicente de Paulo daquela cidade, para esmolos a seus pobres...”

Falecido o testador Cláudio de Souza e, ao depois, sua espôsa D. Luiza Leite de Souza, operou o fideicomisso os seus legais e jurídicos efeitos, na conformidade do art. 1.733 do Código Civil, transmitindo-se, assim, da instituída herdeira fiduciária para o fideicomissário — “Arcebispado da Capital do Estado de São Paulo” — a herança estabelecida nos termos daquela cláusula testamentária.

4. Não obstante as expressas referências ao “*Arcebispado da Capital do Estado de São Paulo*”, apresentou-se como titular do direito e postulante do “favor fiscal” a Mitra Arquidiocesana de São Paulo, alegando que foi ela a “contemplada, sob a denominação de Arcebispado de São Paulo” (*sic*) e, nesse caráter, formulou a pretensão de que se trata, sem qualquer justificativa ou elemento esclarecedor — quando não *comprobatório* — da argüida identidade de pessoas.

5. Invoca como “base” da aludida pretensão o “preceito constitucional e lei que rege a matéria” (*sic*).

O que estabelece o Magno Estatuto, no dispositivo mencionado, é que “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado”... “lançar 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”.

Não esclarece nítida e particularizadamente a peticionária a qual das hipóteses do texto se ajusta a pleiteada condição de destinatária do excepcionalíssimo privilégio da “imunidade tributária” (que, aliás, por ser “*imunidade*”, outorga constitucional, não configura “*favor fiscal*”, mas um *direito* apenas dependente do reconhecimento dos pressupostos ou condições que autorizam o seu gozo); mas, como não se trata, evidentemente, no caso, de “*templo*”, nem tampouco, de “*partido político*”, é de supor-se que a venerável postulante, embora não se haja atribuído, em nenhum ponto de sua petição, a qualidade de “*instituição de educação*” ou a de “*instituição de assistência social*”, — omitindo, por completo, qualquer referência a tais figuras, — aspira ao reconhecimento do direito ao benefício constitucional sob a pretensa caracterização de uma delas, ou de ambas simultaneamente.

* * *

6. Assim, a primeira questão que se apresenta a exame, no processo — ainda que se admita como demonstrada a identidade de pessoas entre “Arcebispado da Capital do Estado de São Paulo” e “Mitra Arquidiocesana de São Paulo”, — é a de saber-se se a requerente é uma “*instituição de educação*”, ou uma “*instituição de assistência social*”.

Nenhum jurista, a nosso ver, responderá, de boa mente, pela afirmativa a qualquer das duas hipóteses. A postulante não é, absolutamente, uma “*instituição de educação*” nem uma “*instituição de assistência social*”.

O fato de ser, como, em realidade, é, uma “*instituição religiosa*” não lhe imprimiu nem lhe empresta, só por isso, a natureza quer de “*instituição de educação*”, quer de “*instituição de assistência social*”, pôsto que não realiza os pressupostos necessários à estrita caracterização e conceituação de uma ou de outra.

Tampouco se lhe poderia atribuir essa natureza deduzindo-a da possível e provável circunstância de, no rol de suas múltiplas funções e atividades, já na esfera temporal ou material, já na espiritual, exercer autoridade hierárquica ou poder administrativo disciplinar ou meramente orientador e fiscalizador sôbre entidades, órgãos, obras, associações, congregações, fundações, casas pias, institutos, etc., que se possam com propriedade técnico-jurídica definir e classificar como verdadeiras “*instituições de educação*” ou “*de assistência social*”, e até mesmo provê-los de meios e recursos para a realização de seus fins porventura educacionais, assistenciais, filantrópicos ou caritativos; porque, então, cada qual dessas organizações personificadas, de *per si*, é que seria a “*instituição*” (de educação ou de assistência social), se verificados os pressupostos necessários, isto é, se instituída com “*fim público*” desinteressado, realizando a prestação de serviços ou benefícios, educacionais ou assistenciais, com sentido *altruista* e caráter de *generalidade e gratuidade*.

Nunca, jamais, porém, se poderia atribuir tal caráter à Mitra, ela própria, em si mesma considerada, como pessoa moral, sob os múltiplos aspectos de direito e de fato decorrentes da amplitude, variedade e complexidade de sua organização eclesiástica, de seus fins eminentemente religiosos, de sua condição de órgão ou parcela da Igreja Católica Apostólica Romana (e, por assim, espiritual e hierárquicamente subordinada à Santa Sé), da natureza multifária de seus interesses, atividades e serviços, dos seus regimes administrativo, econômico e patrimonial, da aplicação de suas rendas, etc., etc.

A Mitra é uma *instituição religiosa* (ou eclesiástica) e não uma *instituição de assistência social*. Nestas, a especificidade do *fim institucional* e a própria natureza e categoria dos serviços ou benefícios contrastam com o variado campo das cogitações e atividades daquela. Ora, a Constituição não inclui as “*instituições religiosas*” entre as entidades contempladas com a *imunidade tributária*. Ao contrário, foi explícita e limitativa ao indicar, nomeadamente, como destinatárias do privilégio, apenas as *instituições “de educação e de assistência social”*, e não é admissível, em matéria como essa, de *direito excepcional*, o emprêgo de interpretação

ampliativa visando a estender a franquia a pessoas não mencionadas no texto.

Pelas próprias palavras usadas no dispositivo constitucional em tela claramente se apura que o legislador constituinte teve o ânimo de designar, de miudecar, taxativamente, o que deveria constituir ali objeto da imunidade fiscal. A especial e determinada referência a "*templos de qualquer culto*", por exemplo, indicando o intuito de *particularizar e distinguir*, entre os bens das instituições religiosas, o local destinado ao exercício do ritual sagrado, à celebração dos officios ou atos religiosos, exclui a idéia de generalização da *imunidade* a todos os bens e serviços de tais instituições. Muito elucidativos são, a respeito, os comentários ao dispositivo, feitos pelos estudiosos do assunto. ALIOMAR BALEIRO, situando-se num ponto de vista liberal, expende, a propósito do conceito de "templo", as opiniões seguintes:

"O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, desde que não empregados em fins econômicos".

(*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, 1951, págs. 112-13).

"... o conceito de "templo", além de envolver o prédio, as alfaias, os objetos do culto, também abarca, por compreensão, tudo quanto lhe seja acessório, inclusive o convento e a casa paroquial próxima, ou o terreno destinado à vida religiosa".

(*O Direito Tributário da Constituição*, Rio, 1959, págs. 184-185).

PONTES DE MIRANDA, mais estrito e rigoroso em sua interpretação, ensina:

"Ficam isentos de impostos os *templos de qualquer culto*; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas do templo são aplicadas fora do país ou noutro fim que o de culto, cessa a imunidade. O *templo* é que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis".

(*Comentários à Constituição de 1946*, Rio, 1947, vol. I, pág. 510).

Por aí se vê o absurdo de pretender-se atribuir à *Mitra*, vale dizer, ao complexo, ao conjunto, à totalidade dos seus bens, rendas e serviços, o excepcionalíssimo *privilégio* da imunidade tributária com base na outorga da Constituição. Se a latitude, o alcance do próprio conceito de "*templo*"

é objeto de discussão por parte dos intérpretes e comentadores do texto constitucional, no sentido de estabelecer-se a justa medida de sua compreensão em face e para o efeito da imunidade tributária, como pretender-se cabível a sua outorga ampla e irrestrita a todo o patrimônio da *Mitra*, com fundamento em tal dispositivo?...

* * *

Também na Itália o problema se apresentou, não no campo constitucional, mas no da doutrina e no da legislação tributária comum; e da orientação jurídica que veio ali a prevalecer como solução definitiva nos dá notícia o insigne VANONI através da exposição seguinte:

"Na aplicação da lei do imposto sobre o patrimônio, especialmente no que se refere às isenções nela previstas para determinados bens patrimoniais, surgiram problemas numerosos e delicados, que não podem ser resolvidos a não ser tendo em vista as finalidades que a lei se propõe mediante as suas disposições específicas.

O art. 9, n.º 2, do Decreto de 5 de fevereiro de 1922, n.º 78, declarou, por exemplo, que não se deviam levar em conta, na definição do patrimônio sujeito ao imposto, "*os templos e demais edifícios destinados ao culto, com os móveis, alfaias sagradas, relicários e quaisquer outros objetos pertinentes à Igreja*".

Certas autoridades eclesiásticas pretenderam entender que os termos "*quaisquer outros objetos pertinentes à Igreja*" incluíam as atividades patrimoniais exercidas pelas entidades religiosas. Entretanto, se se recorda o espírito que animou a lei, e que pretendia isentar os bens *diretamente* destinados ao culto, a fim de não tributar objetos que, pelas suas funções, têm valor moral maior que a sua consistência patrimonial, é claro que não podem ser incluídos no espírito da lei os bens patrimoniais das entidades eclesiásticas, ainda que o seu rendimento seja destinado a finalidades relativas ao culto, porque a sua relação com o officio religioso é mediata e não imediata como é o caso dos objetos *diretamente* destinados às cerimônias religiosas.

A Comissão considerou tributáveis as *atividades* patrimoniais das entidades eclesiásticas e não é possível duvidar da exatidão da solução acolhida, embora não seja possível concordar com os motivos com que a Comissão justificou sua decisão. "É o próprio espírito da lei que leva a considerar tributáveis os bens patrimoniais das entidades eclesiásticas, ainda quando a sua renda seja destinada a sustentar o culto".

(EZIO VANONI, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, trad. de Rubens Gomes de Souza, do original italiano

da obra *Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, Pádua, 1932 — Rio de Janeiro, s/d., pág. 253).

E é ainda o grande e moderno mestre italiano quem nos adverte:

“No campo do direito tributário, talvez mais do que em outros ramos do direito, impõe-se, para uma exata compreensão da norma, o estudo das finalidades que esta se propõe. A dificuldade de regular fenômenos em contínuo movimento, como são os da vida econômica, através da fórmula da lei, faz com que somente seja possível atribuir à norma o seu inteiro alcance, quando se leve em conta a função que a lei pretende exercer e os fins por ela visados”.

(*Op. cit.*, pág. 242).

Como se acaba de ver, na própria Itália — país eminentemente católico — os bens patrimoniais da Igreja não foram contemplados com o benefício de simples *isenção* fiscal, quanto mais com o privilégio máximo da *imunidade*! Ao que sabemos, em nenhum país do mundo (excetuado o Estado do Vaticano) se lhes concedeu tal privilégio; e até mesmo na Espanha as franquias tributárias de que desfrutam certas instituições católicas são decorrentes de simples *isenções* consignadas especialmente na legislação ordinária.

* * *

A Constituição brasileira outorgou a *imunidade* especificamente às “*instituições de educação e de assistência social*” e não também às *instituições religiosas* em geral (o que importaria, pelo princípio da igualdade, concedê-la indistintamente às entidades ou organizações de todos os credos ou seitas religiosas), não sendo admissível, na matéria, como é óbvio, o absurdo de uma interpretação ampliativa em termos de abrangê-las.

Por outro lado, a *imunidade* conferida aos “*templos* de qualquer culto” teve por objetivo assegurar o livre exercício dos atos e ofícios religiosos de *todos os cultos* cuja prática não se mostre contrária à lei, à moral e aos bons costumes, no pressuposto de que “o culto não tem capacidade econômica”, “não é fato econômico”, como observa ALIOMAR BALEEIRO (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 112).

Entretanto, esse mesmo autor, na referida obra, faz notar que, embora não seja da nossa tradição sujeitar a impostos os ministros de qualquer religião, pelos atos de seu sacerdócio, “nenhuma regra se encontra na Constituição, de sorte que deve prevalecer o princípio do art. 202” (segundo o qual “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”) — (*Op. cit.*, pág. 113). E esse entendimento reproduziu em obra posterior, nestes termos:

“Mas o impôsto de renda de renda pode recair sobre a esportula do padre, do rabino. Bem sei que, na prática, isso não tem acontecido, mas do ponto de vista constitucional, nada há que impeça que a renda, auferida de um trabalho como qualquer outro, seja sujeita aos impostos gerais”.

(*O Direito Tributário da Constituição*, Rio, 1959, páginas 185-186).

Não há, pois, como nem por onde sustentar-se que a Mitra — instituição religiosa, — no imenso e variado conjunto de seus bens patrimoniais e de suas atividades, esteja constitucionalmente resguardada com o privilégio da *imunidade* tributária especificamente concedido às “*instituições de educação e de assistência social*” e aos “*templos*” de qualquer culto, ainda mesmo na hipótese, pouco provável, de poder demonstrar que as suas rendas são aplicadas *integralmente* no país para os respectivos fins — condição indeclinável para o gôzo do benefício.

* * *

7. A situação jurídica em tela não se modifica, outrossim, com a possível alegação de que o legado teria sido feito objetivando fim caritativo ou filantrópico, qual o de serem as rendas dos bens respectivos distribuídas pela Sociedade São Vicente de Paulo, de São Paulo, para esmolas a seus pobres; e isto porque em matéria de *imunidade* ou de *isenção* tributária as hipóteses hão de estar expressamente previstas na Constituição ou na lei, conforme o caso, e nenhum texto constitucional ou legal existe isentando de tributação as heranças e os legados pelo fato de sua vinculação a fins beneficentes, caritativos, religiosos, educacionais, assistenciais, culturais, etc., quando os herdeiros ou legatários não sejam *pessoas já investidas* (constitucional ou legalmente) no direito ao gôzo da *franquia tributária*.

Não é o fim a que visa o ato de liberalidade (*doação, legado*), a aplicação ou destinação que tenha por objeto, o que determina a outorga da *imunidade* tributária, mas sim a *natureza da pessoa contemplada diretamente com a dívida* e encarregada de sua aplicação ao fim público ou de benefício social a que se destine.

Em princípio, doutrinariamente, a *imunidade* (como a simples *isenção*) se diz *subjettiva* quando beneficia determinadas *pessoas* ou *categorias de pessoas*; e *objetiva* quando estabelecida em relação a certos objetos, fatos ou especiais situações materiais ou jurídicas (A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5.^a ed., págs. 92 e 132; RUBENS GOMES DE SOUZA, *Revista Forense*, vol. 181, pág. 83).

No caso especial das *instituições de educação e de assistência social*, a Constituição ligou a *imunidade* à *subjettividade* e não à *objetividade*, do mesmo modo que o fêz na hipótese da *imunidade* tributária recíproca

(PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1946*, 1.^a ed., Rio, 1947, vol., I, pág. 515) (1).

* * *

A Mitra Arquidiocesana de São Paulo (ou o Arcebispado da Capital do Estado de São Paulo, como se indica, nomeadamente, no testamento de Cláudio de Souza), não sendo, como não é, “*instituição de educação*” nem “*instituição de assistência social*”, nem “*templo*”, ou, muito menos “*partido político*”, não tem condição jurídica para invocar a pretendida imunidade com fundamento em qualquer dispositivo da Constituição.

8. Em se tratando, assim, de pretensão formulada sem base constitucional ou legal, opinamos pelo indeferimento.

Salvo melhor juízo, é o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 13 de agosto de 1959.

LEOPOLDO BRAGA

2.^o parecer

1. Carecem de procedência jurídica os fundamentos do requerimento ora formulado pela Mitra Arquidiocesana de São Paulo pleiteando reconsideração do despacho que indeferiu o pedido de isenção de tributo, contido no Processo n.^o G.P. 1.220.

Aliás, o que se alega na nova petição da requerente abona e reforça a conclusão do nosso precedente parecer contrário à pretensão exposta na primeira.

E com efeito:

2. No anterior pedido de isenção do imposto de transmissão *causa mortis* apresentado pela Mitra Arquidiocesana de São Paulo, com a alegação de haver sido *ela própria* (embora sob a denominação de “*Arcebispado da Capital do Estado de São Paulo*”) contemplada como legatária no testamento de Cláudio Justiniano de Souza, ou Cláudio de Souza, e

(1) Na 3.^a edição de seus *Comentários à Constituição de 1946*, PONTES DE MIRANDA, comentando o art. 31, em tópico sob a epígrafe “*Imunidade fiscal*”, confirma o assêrto:

“Assim como os impostos, as isenções ou são *subjetivas*, ou são *objetivas*: a razão de isentar é que subjetiviza ou objetiviza a isenção. Dá-se o mesmo com as imunidades.

Há *imunidades subjetivas e imunidades objetivas*. E, g., a imunidade do art. 31, V, c), da Constituição de 1946, é objetiva; a do art. 31, V, b), *in fine*, subjetiva”.

(*Op. cit.*, 3.^a ed. revista e aumentada, Rio de Janeiro, 1960, pág. 289).

formulado com impróprio fundamento no art. 31, V, alínea b, da Constituição, emitimos parecer jurídico contrário ao atendimento da pretensão, por não se enquadrar, absolutamente, a *Mitra Arquidiocesana de São Paulo* entre os destinatários específicos da imunidade constitucional mencionados naquele dispositivo de *direito excepcional*, uma vez que não é “*templo*”, nem “*partido político*”, nem “*instituição de educação*” ou “*instituição de assistência social*”.

3. Em seu nôvo e atual pedido (o de reconsideração) alega a Mitra Arquidiocesana de São Paulo:

a) — que o indeferimento se deve a não se ter esclarecido o pedido suficientemente; pois:

b) — o certo é que a *interessada direta* não é a Mitra, e, sim, a Sociedade de São Vicente de Paulo, cuja finalidade reconhecida em todo o país é a de amparar os pobres;

c) — que o legado constante do testamento de Cláudio Justiniano de Souza, ou Cláudio de Souza, foi feito “com o fim especial de distribuir a respectiva renda pelas sociedades de São Vicente de Paulo daquela cidade, para esmolas a seus pobres”;

d) — que, como a Sociedade de São Vicente de Paulo é fracionada em muitas sociedades, ou conferências, que operam em tôdas as paróquias e bairros, e como o testador não podia conhecer cada um de seus dirigentes, julgou de melhor cautela fazer o legado *através do Arcebispado*, o qual, entretanto, *não é legatário* nem sequer numa parte mínima do legado;

e) — que, portanto, “*a legatária é ela*” (a Sociedade de São Vicente de Paulo).

* * *

4. O desarrazoado da argumentação é flagrante, como se passa a demonstrar:

Em face dos termos da cláusula testamentária, de que se trata, instituidora de *fideicomisso*, não há como nem por onde se possa, com justeza e verdade, afirmar o que ora pretende e ensina a postulante, ou seja — que “a legatária é a Sociedade de São Vicente de Paulo”, e não o Arcebispado da Capital do Estado de São Paulo (que a Mitra Arquidiocesana de São Paulo diz *ser ela própria* com outro nome).

Veja-se a redação da cláusula:

“... por fim, instituo minha única e universal herdeira do remanescente dos bens de que posso dispor, minha mulher, D. Luiza Leite de Souza, com as cláusulas de inalienabilidade e de impenhorabilidade de sua renda, *passando êsses bens, por sua morte, uma quarta parte dêles ao Arcebispado da*

Capital do Estado de São Paulo, com o fim especial de distribuir a respectiva renda pela Sociedade de São Vicente de Paulo daquela cidade, para esmolas a seus pobres”.

5. Aí temos, pois, sem sombra de dúvida, perfeitamente individualizados na ordem sucessiva, os dois sujeitos da substituição fideicomissária, a saber: a), como *fiduciária*, a esposa do testador fideicomitente, D. Luiza Leite de Souza; b), como *fideicomissário*, o *Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo*.

A nomeação está clara, precisa, inequívoca. O *fideicomissário instituído* (e que, por sinal, já figura, acima, no mesmo testamento, como *legatário* de 40 Obrigações de Guerra, do valor nominal de mil cruzeiros cada uma), foi na verdade, o *Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo*, — ao qual, por morte da fiduciária, D. Luiza Leite de Souza, passaria uma quarta parte do remanescente dos bens disponíveis do fideicomitente, com o *encargo* correspondente, expressamente estipulado, qual fôsse...

“... o fim especial de distribuir a respectiva renda pela sociedade de São Vicente de Paulo daquela cidade, para esmolas a seus pobres”.

No caso, o fideicomisso foi instituído *com encargo* especial para o *fideicomissário* (Arcebispo do Estado de São Paulo) a *benefício de terceiro* (a Sociedade de São Vicente de Paulo).

O fato de estar esta última entidade indicada na cláusula testamentária como beneficiária do *encargo* estabelecido pelo testador para o fideicomissário, sob a forma de “*estipulação em favor de terceiro*” não desloca as figuras, no quadro jurídico, das posições que lhes são próprias e justas.

Nada disso. Cada entidade, cada pessoa tem, na relação jurídica em tela, a sua posição própria, definida, inconfundível. O testador instituiu como *fiduciária* sua esposa e como *fideicomissário* o Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo (já instituído *legatário* em cláusula anterior), gravando, porém, o fideicomisso com *encargo em benefício de terceiro* — no caso, a Sociedade de São Vicente de Paulo, — para esmolas a seus pobres.

O *fideicomissário* não deixa de ser o *Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo* pelo fato de, em razão do *encargo estipulado em benefício de terceiro*, não auferir *vantagens materiais diretas* do ato liberal do testador fideicomitente; do mesmo modo que a Sociedade de São Vicente de Paulo não perde o caráter de “*terceira*” beneficiária do *encargo*, para converter-se em *fideicomissária*, pela circunstância de virem a ser afinal, os “seus pobres” os que recolhem, através das esmolas, os proveitos ou vantagens reais da liberalidade.

* * *

A questão de saber a quem tocam as *vantagens econômicas* do legado, é, no caso, irrelevante, e não altera substancialmente a relação de direito objetivada.

Nem é condição necessária do legado a de que ele tenha valor econômico, ou importe aumento de riqueza para o legatário ou fideicomissário. Pode não ter nenhum. Pode ocorrer que o valor econômico do *encargo* supere, ultrapasse o do bem legado ou fideicometido, — tal como pode suceder, outrossim, em relação às *doações* gravadas com encargos.

Em que pese à conceituação romanista de BEVILAQUA, associando, necessariamente, a idéia de *legado*, à de *vantagem econômica* para o legatário, mais recebida é, hoje, a doutrina, sustentada por eminentes civilistas (WINDSCHEID, *Pandektenrechts*, II, § 623; FADDA, *Dir. ered.*, I, páginas 53 e segs.), de que o caráter de *liberalidade* ou de *valia econômica* não é essencial ao legado, — opinião da qual também participa PONTES DE MIRANDA (*Tratado dos Testamentos*, n.º 953).

CARVALHO SANTOS, por sua vez, acentua não ser necessário “que o legado deva ter sempre valor econômico”; e sustenta que,

“em verdade, no conceito da melhor doutrina, legado não pressupõe aumento de patrimônio ao beneficiado”.

(*Código Civil Brasileiro Interpretado*, 3.ª ed., vol. XXII, pág. 353).

Aliás, muitos autores entendem e ensinam que o legado pode até não ter por objeto *coisas*, mas apenas *atos*, desde que lícitos e possíveis, e de algum interesse para o legatário (POTHIER, *Donations Testamentaires*, vol. 8.º, pág. 272; ROBERTO DE RUGGIERO, *Instituciones de Derecho Civil*, trad. espanhola da 4.ª ed. italiana, por Serrano Suñer e Santa Cruz Teijeiro, tomo II, vol. 2.º, pág. 505; LACERDA DE ALMEIDA, *Sucessões*, § 71, pág. 441; AFONSO D. GAMA, *Tratado Teórico e Prático dos Testamentos*, pág. 89).

Conquanto o *legado* consubstancie, por via de regra, ou mais comumente, um ato de liberalidade, não há, todavia, entre as duas idéias uma correspondência necessária, absoluta e inelutável, pois, como já foi dito antes, pode acontecer que o valor do *encargo absorva* ou sobreleve e, pois, anule a expressão econômica de legado. Haja vista à explanação de PLANIOL-RIPERT-BOULANGER:

“Pour les legs, il est vrai, la forme testamentaire permet apparemment de dire, à coup sûr, qu’il y a libéralité. Une transmission gratuite de biens à cause de mort ne peut se faire qu’au moyen d’un legs. Mais il peut arriver que le legs ne procure au légataire qu’un avantage illusoire ou même qu’il le constitue en perte: un legs universel peut entraîner obligation de paiement d’un passif héréditaire qui excède les forces de la succession; un legs particulier peut avoir à supporter une

charge qui en détruit le bénéfice. On voit alors renaître le problème de la nature de la libéralité”.

.....
“La charge imposée au légataire *ne peut pas modifier la nature juridique* du legs. La forme l'emporte ici sur le fond. L'acte juridique n'est valable que parce qu'il est fait dans la forme testamentaire. La disposition au profit du gratifié est toujours un legs, même si l'émolument est complètement absorbé par la charge”.

(*Traité élémentaire de Droit Civil*, 3.^a ed., vol. III, ns. 3.231, pág. 1.023, e 3.670, pág. 1.160).

SAVATIER, depois de aludir ao caráter de liberalidade que é da natureza dos legados gratuitos, implicando, pois, enriquecimento do legatário, logo acrescenta:

“Mais les tribunaux montrent une extrême largeur de vue quant au caractère gratuit de cet enrichissement. Ils considèrent comme legs même une disposition dont les charges égalent ou excèdent l'émolument. Il suffit que le légataire ait été désigné et voulu comme tel, et nommé pour recevoir la propriété des biens, même grevés de charges”.

(RENÉ SAVATIER, *Cours de Droit Civil*, 2.^a ed., Paris, 1951, vol. 3.^o, pág. 534).

RUGGIERO lembra as hipóteses em que “pudiendo ocurrir que las cargas y gravámenes absorban toda la atribución patrimonial, se privaría en tal caso al legatario de todo beneficio”. E acentua que

“hay disposiciones que ni siquiera tienen la apariencia de una ventaja patrimonial y que constituyen una carga o gravamen para su destinatario”.

(*Op. cit.*, tomo II, vol. 2.^o, pág. 502).

Muito elucidativos são, no particular, quanto aos fideicomissários e simples legatários, os ensinamentos e registros de CARLOS MAXIMILIANO:

“As *condições* e os encargos fazem corpo com a herança, ou legado; portanto se transmitem ao substituto conjuntamente com a liberalidade: ele recebe o benefício com os respectivos ônus. A posição do substituto é a mesma do substituído, se o contrário não foi determinado pelo testador, explícita ou implicitamente”.

.....
“Faculta-se ao testador onerar com *encargos* em legados o fiduciário e, também, o fideicomissário”.

“O fideicomissário recebe a herança, ou legado, com as respectivas *condições* e encargos; dentro das forças da liberalidade restante cumpre aquelas e responde por êstes...”

(*Direito das Sucessões*, vol. III, ns. 1.231-1.256-A e 1.272).

Além disso, dispõe o Código Civil, no seu art. 1.707, que “ao legatário, nos legados com encargo, se aplica o disposto no artigo 1.180”. Quer isto dizer, como sublinha CARVALHO SANTOS, que “os encargos do legado tocam ao legatário como ao donatário tocam os da doação” (*op. cit.*, vol. XXIII, página 489).

Ora, o que reza o citado art. 1.180 é que

“o donatário é obrigado a cumprir os encargos da doação, caso forem a benefício do doador, *de terceiro*, ou do interesse geral”.

Comentando o dispositivo, CARVALHO SANTOS, de referência à segunda hipótese, diz que, em tais casos,

“o encargo vale como *uma estipulação em favor de terceiro*”.

(*Op. cit.*, vol. XVI, pág. 428).

É, precisamente, o que sucede no caso concreto em exame: o testador fideicomitente, Cláudio Justiniano de Souza, — ou Cláudio de Souza, — instituiu *fideicomissário* o Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo, *gravando*, porém, o legado fideicometido, a título de *encargo*, com uma *estipulação a benefício de terceiro*, — que é, no caso, a Sociedade de São Vicente de Paulo.

Claro é, pois, que o *fideicomissário* não deixou de ser, por essa circunstância, o Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo, para sê-lo o “terceiro”, *beneficiado pelo encargo* — a Sociedade de São Vicente de Paulo.

Se alguém dispõe, por exemplo, em testamento: — “Deixo a Caio minha casa sita à Rua X, passando por sua morte a propriedade dela a Tício, com a obrigação de empregar sua renda no custeio dos estudos das menores Ana e Marta”, — ninguém dirá que o *fideicomissário* deixou de ser Tício (pelo fato de não auferir lucros ou vantagens pessoais do legado) para serem as menores — *terceiras beneficiadas no encargo*, — pelo fato de reverterem, afinal, no proveito econômico das mesmas os efeitos da liberalidade do testador.

Nenhuma razão, assiste, pois, à postulante para insinuar que a *legatária* é a Sociedade de São Vicente de Paulo, por ser esta (em verdade, simples “terceira beneficiada”) a “interessada direta”, e não o Arcebispo, que não tem “nem sequer uma parte mínima do legado” (*sic*).

Essa interpretação — ditada, evidentemente, pelo único e exclusivo intuito de contornar a objeção de nosso parecer anterior com uma industriosa transposição de figuras no quadro jurídico, de jeito a apresentar como titular do direito à *imunidade* tributária pretendida (em substituição ao Arcebispado) a Sociedade de São Vicente de Paulo, esta, sim, uma “instituição de assistencial social”, — tal interpretação, repete-se, além de contrária à evidência dos fatos e aos princípios jurídicos a eles pertinentes, importaria considerar e valorizar tão-sòmente o *interêsse material*, pecuniário, econômico, fazendo *tabula rasa* do interêsse espiritual, moral e social, que bastaria para justificar a aceitação do legado sem nenhuma vantagem monetária direta, com o encargo estipulado *em benefício de terceiro* (no caso uma sociedade religiosa de fins beneficentes) *ou do interêsse geral*.

A entidade legatária, ou, mais precisamente, o *fideicomissário* é o *Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo*, e não a Sociedade de São Vicente de Paulo, cuja posição, na cláusula testamentária, é, apenas, a de “*terceira*” beneficiária do *encargo* imposto ao dito *fideicomissário*. A *transmissão da propriedade* não se opera em relação a essa *terceira*, e sim em relação ao *fideicomissário*, sendo êste, na verdade (e não ela) o *sujeito passivo da relação de direito tributário*, o único, portanto, com qualidade para invocar o benefício da *imunidade*, na hipótese — não verificada — de enquadrar-se entre os destinatários dêsse privilégio constitucional.

*
* *

6 — Acrescente-se a isso que, ainda mesmo fôsse, como ora se insinua, a *legatária*, ou, mais precisamente, a *fideicomissária*, a Sociedade de São Vicente de Paulo, devendo, pois, operar-se para esta, diretamente, a transmissão da propriedade *mortis causa* após o decesso da fiduciária, sòmente ela teria, então, qualidade jurídico-legal para *vir pleitear administrativamente* a dispensa do ônus tributário, e não a Mitra Arquidiocesana de São Paulo (ou o Arcebispo da Capital do Estado de São Paulo), — salva a hipótese de representação legal através de mandato com poderes expressos para tal fim.

*
* *

7 — Não cabe, pois, sob nenhum aspecto, o deferimento à pretensão formulada. Não se justifica, por isto mesmo, o pedido de reconsideração do despacho anterior, que a indeferiu. Não se oferece ensejo ao reconhecimento de direito à pretendida *imunidade*.

8 — O máximo que poderá pleitear a entidade requerente, pondo em realce o fim humanitário e caritativo do encargo, o aspecto social do benefício estabelecido pelo testador fideicomitente, é o *favor* de simples “isenção” do imposto de transmissão *causa mortis* concernente ao objeto dêsse

legado, de que se trata, *através de um ato legislativo especial*, da competência do órgão legisferante local.

9 — O que se fizer, ou o que se haja feito, de modo diverso, em situação idêntica à dos autos, terá de ser havido como fruto de erro ou de arbitrio oficial.

*
* *

10 — Finalmente, não devemos encerrar êste parecer sem recordar que, de acôrdo com a legislação em vigor, cabe ao Diretor do Departamento da Renda de Transmissão (ao qual está afeta a cobrança de imposto de transmissão *causa mortis*) decidir sôbre a matéria, como *instância singular*, que é; e em grau de recurso a competência para o seu julgamento pertence ao Col. Conselho de Recursos Fiscais.

O assunto está regulado pelo Decreto n.º 1.191, de 24 de dezembro de 1951, que “estabelece normas sôbre o preparo e julgamento dos processos fiscais, dispõe sôbre as atividades do *Conselho de Recursos Fiscais* do Distrito Federal e dá outras providências”, *in verbis*:

“Art. 1.º Os litígios suscitados entre a Fazenda do Distrito Federal e os contribuintes e originados da aplicação de leis tributárias e de seus regulamentos serão resolvidos administrativamente em duas instâncias, uma singular e outra coletiva.

Parágrafo único — Na *instância singular* decidem em caráter definitivo os dirigentes das repartições que tiverem competência para aplicar a lei ou regulamento e, na *coletiva*, o Conselho de Recursos Fiscais.

Art. 2.º Considera-se processo fiscal todo aquêle que versar sôbre a aplicação de leis tributárias e seus regulamentos.

Parágrafo único. Quando, no curso de qualquer processo administrativo, fôr suscitado litígio sôbre matéria tributária, subordinar-se-á o mesmo, desde então até solução final do litígio, ao estabelecido neste decreto”.

(*Coletânea P.D.F.*, vol. 1.º, 1952, págs. 555 a 556).

A nosso ver, essas normas, vigentes, sôbre matéria especial de competência administrativa, não devem nem podem ser postergadas em casos da natureza do presente.

Salvo melhor juízo, é o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 9 de dezembro de 1959.

LEOPOLDO BRAGA

3.º parecer

1. A Cruzada São Sebastião, alegando sua qualidade de "instituição de assistência social, reconhecida de utilidade pública, com sede nesta cidade, registrada como sociedade civil, sob o n.º 4.009, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas", pleiteia e requer, em petição firmada por seu ilustre e reverendíssimo secretário-geral, que, "com fundamento na Constituição Federal, e na conformidade das disposições da Lei n.º 3.193, de 4 de julho de 1957", lhe seja deferida "declaração de isenção dos impostos cobrados pela Prefeitura do Distrito Federal sobre os bens e serviços da requerente, cujas rendas são integralmente aplicadas no país, para a realização dos seus objetivos" (sic).

Requer, outrossim, que, em observância ao parágrafo único do art. 2.º da referida Lei n.º 3.193, enquanto não fôr o assunto decidido pela autoridade competente, fique suspensa qualquer cobrança administrativa ou judicial dos aludidos tributos.

2. A hipótese é, tipicamente, de *imunidade*, e não de simples *isenção* de impostos, visto que a entidade peticionária funda a sua pretensão na alínea b do inciso V ao art. 31 da Carta Magna, por ser, como diz, "instituição de assistência social", compreendida, pois, entre os destinatários da excepcional franquia tributária ali prevista.

3. Procede, a nosso ver, o pedido. Com efeito, a Cruzada São Sebastião — associação civil de fins não lucrativos, — atentos os declarados objetivos para que foi criada e a cuja realização se destina, bem assim as notórias atividades que vem desenvolvendo nesta Capital, apresenta as características definidoras de uma autêntica *instituição de assistência social*.

Assim foram resumidos os desígnios de sua vocação institucional e o programa de sua obra, no art. 2.º dos respectivos Estatutos:

"Art. 2.º. A Cruzada São Sebastião foi constituída para realizar os seguintes fins e objetivos: a) promover, coordenar e executar medidas e providências destinadas a dar solução racional, humana e cristã ao problema das favelas do Rio de Janeiro; b) proporcionar, por todos os meios ao seu alcance, assistência material e espiritual às famílias que residem nas favelas cariocas; c) mobilizar os recursos financeiros necessários para assegurar, em condições satisfatórias de higiene, conforto e segurança, moradia estável para as famílias faveladas; d) colaborar na integração dos ex-favelados na vida normal do bairro e da cidade; e) colaborar com o Poder Público e com as entidades privadas em tudo aquilo que interessar à realização dos objetivos acima enunciados; f) colaborar em providências para o retorno ao campo de migrantes de áreas subdesenvolvidas, atraídos pelas luzes da cidade e aqui transformados em favelados; g) exercitar quaisquer outras atividades conexas e correlatas".

4. É certo que, como política de "solução" ao problema das favelas, tem sido alvo de restrições e críticas a obra da Cruzada São Sebastião, acimada de inútil, demagógica e, até, contraproducente, por não ser absolutamente possível resolver tal problema — antes correndo-se o risco de agravá-lo — com a providência de construção de casas e apartamentos para dar "moradia estável" aos favelados gradualmente evacuados de suas taperas e pocilgas, sem a efetiva possibilidade de evitar, em definitivo, a reocupação dos respectivos locais por novos abarracamentos ou a proliferação, noutros locais, de novos núcleos de favelados, por iniciativa daqueles "migrantes de áreas subdesenvolvidas" que aqui não cessam de chegar, "atraídos pelas luzes da cidade", na poética linguagem do Estatuto, e, já agora, também estimulados pela sedutora possibilidade de se habilitarem, assim, à futura obtenção de apartamentos baratos em plena cidade do Rio de Janeiro e de benefícios outros, sob os auspícios mesmos da Cruzada...

À alegação de que essa prestimosa entidade, ela própria, em seus Estatutos, previu a necessidade de "conjuguar medidas de solução direta com providências de ordem geral, para que o trabalho empreendido não redunde em agravação, ainda que remota, do problema das favelas" (art. 3.º, alínea b), se tem contraposto a objeção, incontestada, de que essas correlatas e indispensáveis providências, tanto quanto aquelas "para o retorno aos campos de migrantes de áreas subdesenvolvidas" (art. 2.º, alínea f), jamais foram postas em prática, ou não surtiram efeito; pois, nos últimos anos, o aludido problema das favelas se tem agravado calamitosamente, alastrando-se por tôda parte da Capital brasileira êsses focos de miséria, corrupção e crime, como uma lepra na face da cidade, conforme fartamente o atestam os clamores da imprensa local (*exempli gratia*, *O Globo*, edições de 23-1-959 e de 16-10-959). (1).

(1) *O Globo*, em 28-1-1959, publicou, na sua primeira página, destacada notícia, sob o título "Multiplicam-se as Favelas" e, em subtítulo, "A Praia do Pinto Espalha seus Barracos", com ilustração fotográfica de uma nova colônia de casebres surgida no fundo mesmo do Conjunto Residencial Jardim de Alá.

Em 28-9-1959, ainda *O Globo*, em sua primeira página, publicou, também com documentação fotográfica, outra local sob a epígrafe "As Autoridades estão Cegas à Proliferação das Favelas".

Em 16-10-1959, mais uma vez, *O Globo*, em sua primeira página, estampou um veemente editorial, intitulado "A Cidade ou as Favelas", no qual, dentre outros, há os seguintes tópicos:

"O problema das favelas do Rio já deixou de ser um problema; é um escândalo".

.....
"Sem falar na do Pasmado, cujo surgimento denunciámos em primeira página e que cresceu sem que nada tivesse sido feito para evitá-lo, basta citar a do Pão de Açúcar, a do Morro da Babilônia, no Leme, a do Conjunto dos Jornalistas, no Jardim de Alá, e tantas outras.

Infelizmente, a verdade é que a cidade está cada vez mais cheia de favelas e, se não houver medidas corajosas, embora hu-

Aliás, um dos nossos mais ilustres governantes proclamou, não há muito, na televisão, que, pelo processo de deslocamento dos favelados para conjuntos residenciais adrede construídos — ainda que possível fôsse impedir a renovação dos focos já então existentes e a constituição de outros, — precisos seriam nada menos de trezentos (300) anos para a extinção das favelas cariocas!...

5. Todavia, o aspecto que importa considerar, no caso em exame, não é o da possibilidade ou impossibilidade de *resolver*, de *solucionar* o grave, o complexo, o angustioso problema das favelas, mas o que concerne à natureza mesma da entidade postulante, no sentido de apurar se se trata de uma verdadeira "*instituição de assistência social*", com direito, portanto, ao reconhecimento da imunidade tributária, nos termos da outorga prevista na Constituição.

6. Ora, encarada e apreciada a obra da Cruzada São Sebastião não só pelo seu aspecto humanitário e cristão, mas, ainda, pela qualidade, extensão e importância de seus serviços e atividades na assistência aos favelados, bem assim pelo marcante sentido que, estatutariamente, se lhes deu, de cooperação com o Poder Público no amparo e melhoria das condições de vida, materiais e espirituais, de uma parte substancial, numerosa, da população do Rio de Janeiro, há que reconhecer-lhe, sem dúvida, o caráter de instituição de *assistência social*, do mesmo modo que o tem sido a entidades outras também votadas à prestação de serviços assistenciais de interesse público, mas sem qualquer pretensão de "*solucionar*" problemas ou *extinguir* males sociais, — muitos dêles, por sinal, insaná-

manas, o Rio de Janeiro vai acabar transformando-se numa imensa favela, em alguns trechos urbanizados, apenas".

Em 18-12-1959, o *Diário de Notícias* publicou um *suelto* sob o título "*Sempre as Favelas*", do qual vale a pena destacar os seguintes períodos:

"Se alguma coisa hoje se escreve a respeito de favelas, é sempre no sentido de acentuar o seu crescimento e a sua proliferação: nada, absolutamente nada, foi feito como início, sequer, de realização do programa esboçado. Alegar-se-á, talvez, a obra efetuada na Praia do Pinto. Recordando-se, porém, que data de fins de 56, parece que ela prova, antes, a ausência do que a presença de uma ação continuada, como teria de ser a que pretendesse resolver o assunto.

Vem ainda a propósito citar estatística recente, segundo a qual se acredita atinja a um milhão e setecentos mil o número de favelados cariocas, dentro de dez anos, número que era, em 48, de 280.390, devidamente computado por um recenseamento promovido pela Prefeitura, com certeza a título de curiosidade".

.....
"Subirão a 578 mil, em 1969 — de acôrdo com a citada estatística — os casebres dos favelados".

Será preciso algo mais para evidenciar o fracasso das *boas intenções* e exibir, em sua triste realidade, a alarmante e vergonhosa situação em que, no particular, nos encontramos?...

veis, como os do pauperismo, da doença, da orfandade e da velhice desvalidas, etc.

7. A par do inquestionável *fim público*, exclusivo, para que foi constituída a importante associação, visando a realizar, de modo desinteressado e altruístico, em efetiva cooperação com o Poder Público, uma obra de amparo e proteção aos habitantes das chamadas "*favelas*" do Rio de Janeiro — para a qual recebe, aliás, substanciosos auxílios do Estado, — os específicos pressupostos de *generalidade* e *gratuidade* dos benefícios da Cruzada se patenteiam, com caráter de inerência nos lineamentos gerais de seu programa de ação.

A *generalidade* é, e não pode deixar de ser, condição inseparável da própria natureza dos serviços a seu encargo, desde que os respectivos beneficiários são, *indistintamente, todos os favelados*, "*sem qualquer consideração de ordem político-partidária ou discriminações raciais*" (art. 3.º, alínea *a*, *in fine*, dos Estatutos).

No que concerne à *gratuidade* dos préstimos e auxílios da Cruzada, conquanto omissos os Estatutos, é ela de presumir-se, desde que evidentemente implícita na finalidade mesma da obra, não constando que à prestação dos serviços assistenciais programados corresponda qualquer compensação pecuniária, nem que remunerados sejam os cargos de direção e de administração da entidade postulante.

O mesmo pode ser dito no que respeita ao requisito extrínseco ou condição complementar da aplicação integral de suas rendas no país, para os respectivos fins, que foi, ademais, objeto de afirmação expressamente feita no requerimento firmado pelo digno e reverendíssimo secretário-geral da Cruzada São Sebastião, assertiva merecedora, até prova em contrário, de pleno crédito.

8. Nosso parecer é, pois, salvo melhor juízo, pelo deferimento do pedido.

Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1959.

LEOPOLDO BRAGA

4.º parecer

1. Sem embargo da simpatia que, pessoalmente, nos inspira a obra cultural e educativa do Centro Dom Vital, não podemos, de ânimo isento, reconhecer a essa "*sociedade civil de intuítos não lucrativos*" as características que informam e identificam, segundo a adequada conceituação doutrinária, uma autêntica, uma verdadeira "*instituição*" de educação, para os efeitos da excepcional prerrogativa da *imunidade tributária* estabelecida pela Constituição em benefício das "*instituições de educação ou de assistência social*".

2. Em anteriores estudos e pareceres sobre a matéria, temos salientado a necessidade de se não confundir a noção especialíssima de "*insti-*

tução” (de educação ou de assistência social) com as de simples *associação*, *instituto* ou *estabelecimento* (de educação ou de assistência social) de vez que o conceito específico de “*instituição*”, no caso e para o fim da *imunidade constitucional* (apanágio do Poder estatal), requer pelo menos o concurso dos seguintes elementos ou pressupostos: — *fim público* institucional (educacional ou assistencial), exclusivo ou nitidamente predominante; *ausência de intuito lucrativo*; caráter absolutamente *desinteressado*; *gratuidade* e *generalidade* na prestação dos serviços ou na distribuição de benefícios e utilidades.

3. O *fim público* deve revelar-se, estar presente na gênese mesma da “*instituição*”. Há de ser ela, necessariamente, uma entidade (fundação ou associação) de *caráter absolutamente desinteressado*, impessoal e neutro, de inspiração altruística, vtdada exclusivamente ao bem público, ao interesse geral da coletividade, sem visar a compensações ou proveitos particularistas de qualquer ordem, numa ação análoga ou paralela à que realiza o Estado através dos serviços públicos propriamente ditos.

Só serão, portanto, genuínas “*instituições*” de educação e de assistência social, merecedoras do excepcional galardão — verdadeiro “*privilegio*” — da *imunidade* (inconfundível com a simples “*isenção*”, mero *favor legal*), aquelas entidades que ALIOMAR BALEIRO conceitua como “*desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os Poderes Públicos, em suas atividades específicas*” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, 1951, pág. 116); aquelas “*entidades feitas como manifestações do poder público*”, na frase de PONTES DE MIRANDA, e que se podem considerar, por isto, auxiliares do Estado; aquelas cuja obra se mostra “*desinteressada, coincidente, em consequencia, com el espíritu que informa la obra de la Administración pública*”, na expressão de GARCÍA OVIEDO (*Derecho Administrativo*, 3.^a ed., pág. 591); aquelas que supram, imitem ou secundem a ação impessoal, imparcial e equânime do Estado e, por assim, consoante 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*”.

(PAUL DUEZ et GUY DEBEYRE, *Traité de Droit Administratif*, Paris, 1952, pág. 597).

4. Não esposamos a opinião radical, ortodoxa, dos que entendem, aqui e alhures, que o caráter porventura *religioso*, ou *político*, da entidade lhe prejudique ou configure a natureza específica de “*instituição*” de *educação* ou de *assistência social*, de modo a excluí-la do gozo da franquia máxima; pois, realmente, nada impede que uma organização religiosa ou política possa, movida por sentimentos de pura filantropia, de fraternidade, de patriotismo, trazer ao Estado a sua cooperação desinteressada, imparcial e neutra, através de uma obra de educação ou de assistência social

paralela à que executa a Administração Pública por meio dos serviços públicos propriamente ditos. O que importa é que a obra realizada corresponda, fielmente, à inspiração e à vocação de um *fim público* — absolutamente *desinteressado* e *altruístico* por definição — e, pois, não sirva precipuamente ao interesse particularista e sectário — religioso ou político — como meio, veículo, instrumento, de propaganda, doutrinação ou catequese.

Neste sentido já nos manifestamos, em trabalho jurídico anterior, ora em via de publicação, nestes termos:

“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 da Constituição Brasileira.

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 *interesse particular sectário* sobreleva, evidentemente, o *interesse público*, necessariamente neutro, imparcial e impessoal”.

.....
 “A entidade nem sempre se poderá considerar “*desinteressada*” pela só circunstância de *não ter intuito lucrativo*. Com efeito, não é o mesmo dizer-se que uma entidade *não tem fim lucrativo* e dizer-se que é *desinteressada*. Não há aqui a 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*”, do ganho monetário, pode o interesse individualista manifestar-se na auferição de outros resultados, proveitos, benefícios, utilidades, etc., moral ou economicamente vantajosos, tal como sucede quando a corporação, sem espírito de ganho, se destina a propugnar ou proteger interesses particulares 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 ou intuito lucrativo*, mas nunca poderá dizer-se uma sociedade de *fins desinteressados*, 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 egoístas e sim altruístas (*“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).

Acresce notar que o conceito de *desinteresse* não se confina nem se exaure numa expressão de conteúdo exclusivamente econômico; pois tão relevante, ou mais ainda, do que o interesse econômico, pode ser, e será, freqüentes vezes, o interesse moral, político, profissional, religioso, etc.”

.....
 “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 exclusivo de beneficiar a coletividade e auxiliar a Administração na prestação desinteressada e indiscriminada 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 *interesse particularista sobrelevante ao interesse público*, de modo a transformá-la em instrumento de propaganda, catequese ou proselitismo, em proveito de credos religiosos, de ideologias ou partidos políticos”.

5. Não nos parece, *data venia*, que o postulante se possa com justeza enquadrar nessa configuração jurídica de verdadeira *“instituição”* de educação, a salvo, portanto, das restrições assinaladas, no que toca à *isenção* e ao *absoluto desinteresse* que caracterizam o *fim público* a que se vote a entidade.

A julgar pelas peças que juntou à inicial do processo, entre as quais o seu próprio “Estatuto”, o Centro Dom Vital não é apenas uma associação de caráter religiosa, mas, ainda e principalmente, um órgão atuante de apostolado católico, empenhado em verdadeira obra de catequese e doutrinação dos princípios, dogmas e diretrizes da Igreja de Roma, votado sobretudo à difusão, sustentação e propaganda do pensamento católico, através de apreciáveis atividades educacionais, culturais e publicitárias orientadas e conduzidas sob a mais rigorosa disciplina sectária.

Tem por fim *“desenvolver a cultura”* mas, em verdade, a *“cultura católica”*, tanto que o faz *“em cooperação com a Ação Católica Brasileira”* e *“em entendimento com outras associações congêneres, nos vários países das Américas, com o fito de promover uma crescente aproximação cató-*

lica inter-americana”, bem assim, *“com associações católicas internacionais destinadas ao mesmo tipo de apostolado, especialmente a Pax Romana”* (Estatutos, art. 1.º e suas alíneas “d” e “e”).

Seu Presidente não é eleito, mas *“escolhido”* (vale dizer nomeado) *“privativamente pela Autoridade Arquidiocesana”* (art. 23, § 1.º) e *“a eleição do Vice-Presidente está sujeita à aprovação prévia da Autoridade Arquidiocesana”* (art. 23, § 3.º).

A associação em tôdas as suas atividades está sujeita à supervisão e contrôle de um *“Assistente Eclésiástico”*, também *“designado pela Autoridade Arquidiocesana”* (art. 32), ao qual compete *“acompanhar todos os trabalhos do “Centro” e participar, quando julgar oportuno e para os fins devidos, das reuniões da Diretoria, Conselho Consultivo e Assembléa Geral”*... *“zelando por sua ortodoxia e finalidade religiosa”* (art. 32, alínea “a”), com poderes, inclusive, para *“fazer a censura prévia de tôdas publicações do “Centro”* (art. 32, alínea “b”).

A própria Diretoria não poderá *“criar outras publicações”* (além do órgão oficial do “Centro”), *a não ser “com a audiência prévia do Presidente”* (nomeado) *“e com aprovação da Autoridade Arquidiocesana”* (art. 33, parágrafo único).

Na hipótese de dissolução do “Centro” antes de ter sido possível à Assembléa Geral deliberar sobre o destino dos seus bens, *“passarão os então existentes, em plena propriedade, para a Exma. Mitra do Arcebispo de São Sebastião do Rio de Janeiro, a fim de serem aplicados na fundação ou manutenção de sociedades congêneres”* (art. 34, parágrafo único).

O “Centro Dom Vital” *“procurará difundir a sua ação (de “finalidade religiosa”, letra “a” do art. 32) por todo o Brasil”* (art. 35); e, na hipótese de reforma de seus Estatutos, prevista em especial dispositivo, *“não poderá ser alterada a natureza do “Centro”, nem modificada a sua finalidade principal”* (art. 36).

O “Centro Dom Vital” *“submete-se às determinações do Código de Direito Canônico, considerando este como Lei Fundamental a que estão em tudo e por tudo subordinados os presentes Estatutos”* (sic) (art. 38).

O “Direito Canônico”, também chamado *“eclesiástico”*, é, como se sabe, a coleção das leis ou cânones da Igreja Católica e que regulam a disciplina eclesiástica.

Anexada aos *Estatutos* (Doc. I), se vê, nos autos do processo em exame, uma publicação sob o título *“Centro Dom Vital”* (Doc. II), relativa aos fins, atividades, cursos, etc., da associação, e onde se explica que o “Centro” — fundado em 1922 por Jackson de Figueiredo, — *“iniciou um movimento de recristianização da inteligência brasileira, para combater a crescente indiferença religiosa e a apostasia geral das classes intelectuais...”*.

Verifica-se, destarte, sem sombra de dúvida, que não se trata apenas de uma organização de caráter tipicamente religioso, de filiação católica e atuante, no setor da cultura, ao serviço do catolicismo e de sua ortodoxia, entrosada no organismo eclesiástico, sujeita à autoridade, à lei e à disciplina eclesiástica; mas, ainda e principalmente, de um órgão militante e ativo de *propaganda religiosa*, com fins de *catequese* e *proselitismo*, através de uma obra *combativa* de doutrinação e propagação do pensamento católico, de um “*movimento*” visando à “*recristianização da inteligência brasileira*” (*sic*).

Outrossim, na anexa publicação que constitui o Doc. V, se reproduz expressiva oração do Sr. Núncio Apostólico, Monsenhor Armando Lombardi, onde justamente qualifica o “Centro Dom Vital” de “*instituição cultural católica*”, com sua existência posta “*em defesa e pela difusão da cultura no Brasil*” e cuja finalidade “*está a demonstrar*” que “os católicos brasileiros” “*procuram ser não só cultores mas apóstolos da Verdade cristã*”. E, como a realçar a obra de catequese, de apostolado, de conversão, ou simples convocação à fé religiosa, em que se empenha o “Centro Dom Vital”, aí estão, ademais, os trechos seguintes:

“Como representante do Papa no Brasil, interessa-me apenas dizer-vos que neste grande País, o qual, em número de católicos, é já o maior do mundo, nós temos absoluta necessidade de focos irradiadores da autêntica e genuína cultura católica, aptos a integrar o Brasil na corrente viva, sempre antiga e sempre nova, de um pensamento que deu à assim chamada civilização ocidental as mais altas expressões do pensamento e da arte”.

.....
 “E calcula-se que a América Latina, compactamente católica, contará, no alvorecer do século XXI, o maior número de católicos do mundo inteiro.

Seria deplorável se à potência do número não correspondesse a vitalidade da fé, a fecundidade do talento e a irradiação da cultura”.

.....
 “Tenho, porém, certeza de que nesta sede a chamada cultura católica se alimentará sempre nas mais seguras e luminosas diretrizes da Igreja”.

O Colendo Conselho de Recursos Fiscais, cujos doutos acórdãos já forneceram matéria para a publicação de oito alentados volumes, tem, por igual, entendido, consoante a boa doutrina, que não se adapta à conceituação jurídica de “*instituição*” — de *educação* ou de *assistência social* — a corporação de caráter religioso que, ao invés de ter por finalidade pre-

cípua a prestação, à coletividade, de serviços (educacionais ou assistenciais) *absolutamente desinteressados* e, pois, neutros, imparciais (como são e devem ser os serviços públicos, a cargo do Estado), exerce as atividades respectivas em função de um sobrelevante *interesse sectário*, porque seja, na verdade, sua exclusiva ou principal finalidade a da catequese religiosa, a da doutrinação e propaganda aliciadora de adeptos, a serviço de alguma crença, seita ou igreja.

Outorgando a imunidade tributária, especial e nomeadamente, a “*templos*” de qualquer culto, bens e serviços de “*partidos políticos*”, a Constituição situou nessa restrita área e nela exauriu as concessões de ordem fiscal feitas, em termos de igualdade e imparcialidade, às práticas e atividades da religião e do partidarismo político.

Outra, porém, é a esfera das “*instituições de educação e de assistência social*”, que, nas diretrizes constitucionais do *Estado leigo*, há-de manter-se reservada exclusivamente aos fins de *puro interesse público* e, pois, impermeável às infiltrações do *interesse sectário*, religioso ou político.

6. Assim exposto e justificado o nosso entendimento sobre o assunto — em perfeita coerência com os nossos anteriores pronunciamentos em casos análogos, — opinamos contrariamente à pretensão do postulante.

Salvo melhor juízo, é o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 10 de dezembro de 1959.

LEOPOLDO BRAGA