

OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS (*FUSÃO E INCORPORAÇÃO*) NO ÂMBITO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Adolpho Bergamini

1. Introdução

O tema proposto no presente trabalho é analisar os principais efeitos tributários decorrentes da possibilidade de instituições de ensino superior, estrangeiras ou nacionais, fazerem jus aos procedimentos de fusão e incorporação, próprios de sociedades por ações ou sociedades limitadas.

A pertinência do tema se revela na medida em que o ramo educacional se exhibe, nos tempos atuais, como nicho de mercado potencialmente lucrativo, o que aflora o interesse de grupos econômicos internacionais interessados em investir nessa área e marca o mercado pela concorrência acirrada. Alie-se a isso a taxa de inadimplência experimentada recentemente, o que demanda parcerias em razão da incapacidade de investimentos na atividade.

Justamente em razão desses fatores, as instituições de ensino se deparam com a necessidade de se valerem de métodos de concentração de mercado, como fusões e incorporações, sem o que comprometerão a continuidade de suas atividades.

O risco social é desmesurado. Eventual bancarrota das instituições de ensino, em face da escassez de recursos para reinvestimento na própria atividade, tem como efeito direto a prejudicialidade de pesquisas científicas, redução da marcha do desenvolvimento educacional, empobrecimento do corpo docente universitário e conseqüente desestímulo à carreira do magistério, além da disponibilização no mercado de profissionais com má formação intelectual. Some-se aos argumentos o fato de que o Brasil é, comprovadamente, o país cuja população tem a menor taxa de inscritos em cursos de nível superior, do que decorre que se está à beira do caos cul-

tural, caso de fato seja concretizada a falência das instituições de ensino.

Há, ainda, evidente risco econômico a ser enfrentado. É que, tal e qual as empresas, as instituições de ensino superior fazem circular riquezas, direta ou indiretamente, por meio de contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros e fornecedores de todo gênero. Além disso, gira em torno das instituições de ensino grande massa assalariada, o que denota a importância econômico-social de sua estruturação.

E mesmo com tamanha importância, as instituições de ensino são impelidas a se enveredar nas agruras do mercado desprovidas das prerrogativas conferidas pelo ordenamento jurídico a outros agentes, como a flexibilização do sistema societário rígido atualmente vigente.

As instituições de ensino têm, como as demais pessoas jurídicas, sua estruturação societária determinada por rigores formais de modelos certos, determinados e preexistentes. Partiremos da premissa segundo a qual elas (as instituições de ensino) podem se valer dos diferentes tipos jurídicos de organização societária, fazendo-o de acordo com os paradigmas já preestabelecidos - associações ou sociedades.

A nós essa premissa se afigura aceitável e verdadeira, afinal, em face da competitividade acirrada, os métodos de reorganização societária são tão necessários para as instituições de ensino como o são para as empresas em geral, tendo-se em conta que suas respectivas estruturas organizacionais são equivalentes, além do que seus percalços financeiros são os mesmos e os objetivos podem ser semelhantes - o lucro.

A busca de lucratividade pelas instituições, frise-se, está autorizada pelas disposições dos arts. 170, 207 e 209, todos da Constituição Federal. Segundo eles, se o ensino é livre à iniciativa privada, desde que atendidas certas condições, deve-se impor à atividade educacional o princípio da livre iniciativa, consistente no livre exercício de qualquer atividade econômica. Até porque, não fosse assim, haveria flagrante descumprimento do art. 207 da Constitui-

ção Federal, que confere autonomia administrativa e financeira às instituições de ensino.

Seguindo-se essa vereda, é possível semear a tese de que não há porquê instituições de ensino superior não se utilizarem de fusões ou incorporações. É que, se a Constituição Federal determina que o ensino é livre à iniciativa privada (art. 209) e, por outro lado, a livre iniciativa de mercado é garantida pela própria Constituição Federal (art. 170, parágrafo único), conclui-se que instituições de ensino superior podem ser regidas pelo regramento do direito comercial, podendo assumir a forma de sociedade limitada empresária e/ou por ações.

Mas qual o impacto fiscal dessas modificações, que a toda evidência são radicais e certamente modificam as estruturas econômicas da instituição de ensino? Isso é justamente o que será examinado com acuidade doravante.

Ide-se ao estudo. ^e

2. Firmando premissas: possibilidade de enquadramento de instituições de ensino superior como sociedades empresárias, limitadas ou por ações

O art. 209 da Constituição Federal autoriza a exploração do ensino pela iniciativa privada. O princípio da livre iniciativa, por sua vez, vai regrado pelo art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal, que garante a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica.

Indo-se às legislações infraconstitucionais, tem-se que o art. 981 do Código Civil rege que celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Já o art. 2º da Lei n. 6.404/76 dispõe que pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrária à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

Pois bem. O cotejo desses dispositivos dá conta de que as instituições de ensino superior podem explorar economicamente a prestação de serviços educacionais, inclusive de maneira comercial.

Podem, ainda, ser regradas pela legislação comercial e assumir formas de sociedade empresária, seja limitada ou por ações.

Assim, para a implementação de reorganizações societárias em instituições de ensino superior, haveria de se observar simplesmente os procedimentos previstos nos arts. 227 e seguintes da Lei n. 6.404/76, caso se trate de instituição de ensino superior constituída sob a forma de sociedade por ações.

Caso fosse instituição de ensino superior constituída sob a forma de sociedade limitada, haveria a aplicação dos arts. 1.116 e 1.119 do Código Civil, que tratam respectivamente da incorporação e fusão nas sociedades limitadas. Entretanto, as disposições do Código Civil não são completas, havendo omissões cuja complementação vem da interpretação análoga da Lei n. 6.404/76.

Nem se diga que haveria eventual cunho social se sobrepondo ao interesse comercial no ensino superior. É que o art. 208, I, da Constituição Federal dispõe que apenas o ensino fundamental é dever do Estado, porquanto revestido de elementos eminentemente sociais. A educação superior, ao contrário, é entregue à iniciativa privada, que a prestará mediante autorização.

A anotação é de grande valia, pois dessa forma há perfeita subsunção entre as previsões normativas referentes às formas de reorganização societária e instituições de ensino superior. Não haveria entraves a serem superados, caso assumissem a forma empresarial, até mesmo a de sociedade por ações.

As agruras para se levar a cabo a fusão e/ou incorporação surgirão quando se estiver diante de duas ou mais instituições de ensino constituídas sob tipos jurídicos diferentes, como uma associação em face de uma sociedade. Aí sim o cumprimento do objetivo é realmente desafiado.

As aflições decorrem do fato de tais tipos societários terem disciplinas jurídicas próprias, que diferem em tudo o que consta no regramento das sociedades limitadas e das sociedades por ações, inclusive suas finalidades. O estabelecimento da analogia legal entre tais regramentos é difícil porque os pontos em comum entre as legislações respectivas são escassos.

É que o art. 53 do Código Civil dispõe que se constituem as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não-econômicos, havendo, aí, franca oposição aos arts. 981 do Código Civil e 2º da Lei n. 6.404/76.

Ora, se duas ou mais instituições de ensino que queiram implementar operações de reorganização societária que não tenham sequer a mesma finalidade, não podem, obviamente, unirem esforços para um objetivo comum, justamente porque não há coincidência de objetivos.

Por essa razão é de bom alvitre que as instituições de ensino constituídas sob a forma de associação ou fundação sejam convertidas para sociedade, isso para viabilizar as operações de reorganização societária. O inverso não é aconselhável porque é no regime jurídico das sociedades que está previsto um esboço de fusão e incorporação no Código Civil, cuja complementação vem no corpo da Lei n. 6.404/76.

Assentadas essas premissas, é mister analisar o objetivo da reorganização societária a ser realizada por instituições de ensino superior.

3. Reflexos tributários

O efeito imediato da transformação da instituição de ensino em sociedade de fins lucrativos para, posteriormente, adotar uma das formas de reorganização societárias, é a perda da sua condição “de assistência social sem fins lucrativos”. O efeito subsequente é a assunção da responsabilidade tributária pelos créditos tributários não pagos pelas empresas fusionadas ou incorporadas referentes aos períodos anteriores à reorganização societária.

Esses são os temas doravante abordados.

3.1. A perda das imunidades tributárias

Atualmente, já está consagrado o entendimento de que a relação tributária entre o Estado e o contribuinte não é um poder irrestrito do primeiro em desfavor do segundo e, por essa razão,

deve obedecer ao regramento constitucional vigente e às vedações ali contidas, em sua maioria destinadas ao Fisco.

Nessa vereda é que se diz que o poder de tributar encontra limitações na própria Constituição Federal. Entre tais limitações estão as “imunidades tributárias”, que consistem na exclusão da competência tributária dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) em relação a certos bens, pessoas e fatos.¹

A imunidade relativa às instituições de ensino e de assistência social sem fins lucrativos está prescrita no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI. instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Os requisitos de que dispõe a lei são aqueles previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional,² lei complementar que é, posto que o art. 146, II, da Constituição Federal reserva à lei complementar a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

1. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.
2. “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

José Eduardo Soares de Melo³ nota que a proibição de finalidade lucrativa deve ser compreendida no sentido de que os objetivos institucionais não perseguem o lucro - implicador de caráter mercantil - que, naturalmente, pudesse acarretar o posterior repasse ou distribuição aos sócios. É normal e compreensível que as instituições de beneficência - como quaisquer outras entidades de natureza assemelhada - colimem sempre um resultado positivo de suas atividades para poderem aprimorar e incrementar os serviços.

Mas esses resultados positivos, para não serem caracterizados como lucros, não podem receber outra destinação senão a própria atividade exercida pela instituição de ensino, sob pena de ser ofendido o art. 14,1, do Código Tributário Nacional.

Evidentemente, a transformação da instituição de ensino em uma sociedade passível de sofrer reorganização societária, cujo objetivo primordial é justamente o lucro, tem o condão de eliminar o direito à fruição da imunidade tributária que, frise-se, não se restringe apenas aos impostos, mas também às contribuições sociais disciplinadas pelo art. 195 da Constituição Federal, nos termos do § 7º do citado artigo.

3.1.1. A imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal

Para se fazer jus à essa imunidade é necessário que, além do cunho assistencialista-social, as entidades sejam também tidas como beneficentes, na forma estabelecida na lei infraconstitucional.

Logo, o que se revela importante é perquirir qual a natureza jurídica das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, definir seu regramento jurídico, bem como conceituar o que sejam “entidades beneficentes” e as ilicitudes imiscuidas na regulamentação infraconstitucional do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Conforme o art. 195, *caput*, da Constituição Federal, o constituinte de 1988, ao estabelecer o financiamento da seguridade social, imputou seu custeio a toda sociedade, de forma direta e indireta.

3. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 124.

A instrumentalização do financiamento direto ocorre por meio do pagamento de valores estabelecidos pela lei, em cumprimento do dever de satisfazer as contribuições sociais. O trabalhador e demais segurados da previdência social (art. 195, II) contribuem para a seguridade social com base em sua remuneração. Já o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada, contribui com base em sua folha de salários e rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, sobre o faturamento, as demais receitas e o lucro. Essa é regra matriz das contribuições destinadas à seguridade social.

Tais contribuições são tidas como tributos, porquanto se enquadram no conceito do citado art. 3º do Código Tributário Nacional. Pois bem, no mesmo momento em que foi instituída a contribuição destinada ao custeio da seguridade social, a ser financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, o constituinte excluiu essa obrigação de entidades beneficentes de assistência social, conforme disposto no § 7º:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Em um primeiro exame, vê-se que são duas as questões relevantes em torno do dispositivo: 1) o texto menciona o termo “isenção” ao invés de “imunidade”, impropriedade essa que vem a refletir na regulamentação infraconstitucional; 2) foi incluído o requisito “entidade beneficente” ao gozo do benefício do art. 195, § 7º, visto que a imunidade de impostos, prevista no art. 150, VI, c, também da Constituição Federal, se reporta apenas às “entidades de assistência social sem fins lucrativos”, não fazendo menção ao quesito “beneficente”.

Segue a análise dos pontos controvertidos.

3.1.1.1. A imunidade implícita no termo "isenção", prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, e sua regulamentação pelo Código Tributário Nacional.

Embora o constituinte tenha se valido do termo "isenção", a expressão está empregada no sentido de "imunidade". É que, conforme lecionado por Roque Antonio Carrazza,⁴ está-se diante de uma hipótese constitucional de não-incidência tributária, sendo que a designação técnica desse fato jurídico é "imunidade".

José Eduardo Soares de Melo⁵ também doutrinou sobre o mote ao dispor que o benefício do art. 195, § 7º, se constitui em autêntica imunidade, por se tratar de impedimento à competência tributária, em razão de sua raiz constitucional, sendo irrelevante a utilização do vocábulo "isenção" por parte da constituinte.

Esse entendimento recebeu o aval do Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, nos autos do ROMS n. 22.192-9, 1ª Turma, julgado em 28 de novembro de 1995:

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que preenchidos os requisitos fixados em lei.

O tema ganha importância quando se analisa o texto legal a regulamentar o dispositivo constitucional em apreço. É que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Constituição Federal - essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II ("cabe à lei complementar [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 724.

5. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 129.

com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidades que vierem a pleitear o benefício.⁶

Roque Antonio Carrazza⁷ vem a corroborar o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, ao dizer que a referida lei, dita no texto constitucional, só pode ser complementar (nunca ordinária), justamente porque vai regular uma imunidade tributária, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Como é sabido, as limitações constitucionais ao poder de tributar só podem ser reguladas por meio de lei complementar, nos moldes do art. 146, II, da Constituição Federal.

A regulamentação indigitada vem no Código Tributário Nacional, especificamente no art. 14. O entendimento foi adotado pelo Min. Marco Aurélio Mello no voto lançado nos autos da ADIN n. 2.028-5/DF, que disse ser o art. 14 do CTN o dispositivo legal hábil a regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Fê-lo também o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp n. 495.975/RS, relator Ministro José Delgado.

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - INSS - IMUNIDADE - ENTIDADE BENEFICENTE DECLARADA DE UTILIDADE PÚBLICA - CTN ART. 14 - CONSTITUIÇÃO FEDERAL ART. 195, § 7 - 1. Sendo a Entidade Beneficente declarada de utilidade pública, não se submete à obrigação de recolher quota patronal de contribuição social ao INSS, em face da imunidade tributária que lhe é conferida pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em consonância com o art. 14 do Código Tributário Nacional. 2. Na espécie, o Tribunal recorrido, mediante exame do substrato probatório, verificou o suprimento, pela Instituição Beneficente, de todos os requisitos legitimadores à concessão da imunidade tributária referenciada, sendo certo que o reconhecimento de tal condição deve operar efeito *ex tunc*, uma vez que se limita a declarar situação anteriormente existente. 3. Recurso Especial conhecido e desprovido. (STJ - RESP 495975 - RS - 1ª T. - Rei. Min. José Delgado - DJU 20 de outubro de 2003 - p. 00198) JCTN.14 JCF.195 JCF.195.7

6. Trecho do despacho liminar proferido pelo Min. Moreira Alves nos autos da ADIN n. 2.028/DF, veiculado no Informativo STF n. 193, de 16 de junho de 2000.

7. CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - MANDADO DE SEGURANÇA - LEI EM TESE - IMUNIDADE - INSTITUIÇÃO BENEFICENTE - QUOTA-PATRONAL - ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - 1. Ressalte-se que não é caso de mandado de segurança contra Lei em tese, porque se pretende afastar os efeitos da medida provisória no caso concreto, sendo o presente via idônea para se evitar a exigência da contribuição discutida, presentes os pressupostos que autorizam a utilização do mandamus. Precedentes deste Tribunal. 2. A imunidade prevista no art. 195, § 7º é condicionada aos pressupostos estatuídos por Lei, e deve ter natureza complementar, por obediência ao princípio da hierarquia de Leis. 3. As alterações implementadas pela Lei n. 8.212/1991, art. 55, inciso III, pela Lei n. 9.732/1991 e pela Lei n. 10.260/2001, estão evadidas de inconstitucionalidade. 4. A Lei n. 9.732/1991 teve a sua eficácia suspensa, em decisão liminar proferida na ADIN n. 2.028-5/DF, Relator Ministro Moreira Alves, referendada, por unanimidade, pelo Plenário da Suprema Corte (DJ de 16.06.2000, pág. 30, Julgamento em 11.11.1999), e a Lei n. 10.260/2001 também está com sua eficácia suspensa, em virtude do julgamento unânime da ADIN n. 2545-7-DF pelo mesmo colegiado (Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 07.02.2003 PÁG. 21). 5. Ademais, a instituição preenche os requisitos estatuídos pela Lei pela doutrina. 6. Apelação e remessa oficial desprovidas. (TRF 1ª R. - AMS 38000012687 - MG - 4ª T. - Rei. Des. Fed. Carlos Olavo - DJU 24.09.2003 - p. 77) JCF. 195 JCF. 195.7

Quer dizer que já está consagrado o entendimento sobre a regulamentação do art. 195, § 7º, pelo Código Tributário Nacional, mormente o art. 14. A conclusão vem do exame do art. 146, II, da Constituição Federal, que estabelece a competência da lei complementar para regulamentar as limitações ao poder de tributar.

3.1.1.2. A conceituação do que seja uma "entidade beneficente de assistência social"

O art. 203 da Constituição Federal vem a dizer que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: a proteção

à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária; a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meio de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

A esse rol foram acrescidos os serviços de saúde e de educação pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADIN n. 2.028/DF. O Tribunal entendeu que entidade beneficente, para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, como também as entidades beneficentes de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência social é toda aquela destinada a assegurar os meios de vida aos carentes.

Já o art. 150, VI, c, da Constituição Federal relata que devem se beneficiar da imunidade de impostos as entidades de assistência social sem fins lucrativos. O art. 14 do Código Tributário Nacional, por sua vez, regra que, para fazerem jus ao benefício da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, as entidades devem aplicar integralmente no país seus rendimentos, remunerar seus quadros de acordo com as condições usuais de mercado e manter escrituração regular, conforme o art. 14 do Código Tributário Nacional.

Conjugando-se os preceitos, é possível dizer que uma entidade beneficente de assistência social é aquela que se dedica a uma das atividades descritas no art. 203 da Constituição Federal e na ADIN n. 2.028/DF, que não tenha fins lucrativos e que preencha os elementos do art. 14 do Código Tributário.

Mesmo assim, há pequena corrente que sustenta ser requisito a gratuidade do serviço prestado pela entidade que pleiteia a imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, bem como que não haja remuneração de seus administradores. Fundamentam o posicionamento no art. 55 da Lei n. 8.212/91.

Esta não parece ser a solução adequada, já que, conforme examinado, a legislação ordinária (como a Lei n. 8.212/91) não pode, de maneira alguma, regulamentar qualquer matéria referente às li-

mitações constitucionais ao poder de tributar porque competência para tanto está reservada à lei complementar, nos moldes do art. 146, II, da Constituição Federal.

Mas trabalharemos com a hipótese da possibilidade do trato da matéria pela Lei n. 8.212/91, como quer a corrente minoritária, ou seja, que o preceito constitucional sobre a imunidade está regulado no art. 55 da Lei n. 8.212/91, na redação anterior à da Lei n. 9.732/98, que teve a eficácia suspensa pelo pleno do STF, na ADIN n. 2.028-5, com base em inconstitucionalidade material por limitar o direito previsto na Constituição.

Nessa situação hipotética, as entidades que gozam da imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, de acordo com o art. 55 da Lei n. 8.212/91, são as que prestam serviços relativos à assistência social em sentido amplo (englobando educação e saúde), de forma gratuita às pessoas carentes, em atividade tipicamente filantrópica, ainda que não o façam exclusivamente desta forma, ou seja, mesmo que parte dos serviços sejam prestados a pessoas não carentes mediante pagamento (TRF 4ª R. - AC n. 2001.71.12.003052-1 - RS - 2ª T. - Rei. Des. Fed. João Surreaux Chagas - DJU 06 de agosto de 2003, p. 154).

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto⁸ complementaram o conceito, ao dizer que o vocábulo “beneficente” tem por fim deixar patente que a instituição deve assistir carentes e necessitados, provendo uma ou algumas de suas necessidades (assistência médica, odontológica, jurídica etc). As atividades da entidade devem ser parcialmente beneméritas, dedicadas a esses fins, pois, conforme lembram os autores, não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. A afirmativa é justificada pelo fato de que, para prover a necessidade de uns poucos, é necessário contar com os recursos de muitos.

Também Roque Antonio Carrazza⁹ se pronunciou a respeito ao dizer que os serviços assistenciais prestados não devem ser necessariamente gratuitos. Deveras, somente a circunstância de cobrar por

8. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 109.

9. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 726.

eles, dos que podem pagar, não desnatura a entidade beneficente de assistência social, muito menos para os fins do art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Nada impede que obtenha receitas positivas, exatamente para reinvesti-las na consecução de seus elevados objetivos.

Na ADIN n. 2.028/DF, já citada, também houve pronunciamento quanto ao mote. Conforme explicado pelo Ministro Marco Aurélio Mello, “entidade beneficente de assistência social não é apenas instituição filantrópica”. Depreende-se de sua interpretação que, a teor do § 7º do art. 195, instituição beneficente de assistência social é gênero do qual entidade filantrópica é espécie.

Como lembrado pelo Ministro Marco Aurélio, é despropositado pretender que os serviços prestados por instituições de educação e de assistência social sejam sempre gratuitos. Esse despropósito fica mais visível se tomarmos em conta um fato singelo: se os serviços prestados por essas instituições fossem (sempre) gratuitos, de nada valeria a imunidade. Fossem gratuitos, não teriam preço; não tivessem preço, jamais poderiam ser objeto de tributação.^{10 11}

Quer dizer que é possível que a gratuidade seja extensiva apenas àqueles tidos como carentes e que, aos que não o forem, haja a cobrança pelo serviço prestado. Nesse caso, deve-se sempre ter em mente a razoabilidade.

A questão parece ter sido pacificada pelo art. 10 da Lei n. 11.096/04” (fruto da conversão da MP n. 213/04) que, ao instituir o

10. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 111.

11. “Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais. § 1º A instituição de que trata o *caput* deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde. § 2º Para o cumprimento do que

Programa Universidade para Todos - PROUNI - definiu claramente o conceito de entidades beneficentes de assistência social.

Outra questão é o quesito da não-remuneração dos administradores para se fazer jus ao benefício. O art. 55 da Lei n. 8.212/91 também condiciona a fruição da desoneração tributária à ausência de remuneração a qualquer título dos profissionais que a administram - os administradores.

A exigência é descabida. Tenha-se em conta que, conforme lembrado por José Eduardo Soares de Melo,¹² a própria Administração Federal, em decisão proferida no Parecer Normativo CST n. 71/73, do Ministério da Fazenda, já havia tomado na devida conta a causa remuneratória, no sentido de que

nada obsta, contudo, que a instituição imune remunere os serviços necessários à sua manutenção, sobrevivência e funcionamento como os realizados por administradores, professores e funcionários. Esses pagamentos não desfiguram ou prejudicam o gozo de imunidade visto não serem vedados por lei, mas é de se exigir rigorosamente, que a remuneração seja paga tão somente como contraprestação pela realização de serviços ou execução de trabalhos, sem dar margem a se traduzir tal pagamento em distribuição de parcela ou das renda da instituição.

dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o *caput* deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa. § 3º Aplica-se o disposto no *caput* deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei. § 4º Assim que atingida a proporção estabelecida no *caput* deste artigo para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e sequencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção. § 5º É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.”

12. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 130.

Roque Antonio Carrazza,¹³ por sua vez, vem a dizer que não se afasta da imunidade a remuneração dos funcionários, bastando que ela esteja de acordo com as chamadas “leis de mercado”.

3.1.1.3. A perda da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal

Em havendo transformação da instituição de ensino em uma sociedade para, posteriormente, operar-se a reorganização societária da instituição de ensino por uma das formas estabelecidas na legislação societária, haverá não só a perda da imunidade em relação aos impostos (IRPJ, IPTU, IPVA, ISS etc.), mas também a perda da imunidade em relação às contribuições sociais de que tratamos neste tópico. ’

3.2. A responsabilidade por sucessão - art. 132 do CTN

Além da perda das imunidades, a transformação da instituição de ensino em uma sociedade com a posterior operacionalização de fusão ou incorporação sujeitará a entidade à assunção da responsabilidade pelos créditos tributários não pagos pela empresa que com ela participou da reorganização societária. E, para essa empresa, por sua vez, haverá a assunção de responsabilidade pelos créditos tributários eventualmente inadimplidos pela instituição de ensino, especialmente os tributos sujeitos à retenção na fonte que não o foram ou, caso tenha havido a retenção, não tenham sido repassados ao Erário (a imunidade anteriormente vigente não alberga a responsabilidade pela retenção na fonte instituída às instituições de ensino, como, por exemplo, o IRRF, INSS incidente sobre a folha de pagamentos etc.).

Realmente, de acordo com o art. 132 do Código Tributário Nacional, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável

13. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 2002, p. 727.

pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Em relação a esse ponto, há uma controvérsia: as multas impostas às empresas participantes das reorganizações societárias são sucedidas juntamente com os tributos?

Para alguns, as reorganizações societárias têm o condão de transferir apenas os tributos propriamente, assim definidos pelo art. 3º do Código Tributário Nacional como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda nacional ou cujo valor se possa exprimir, instituída em lei, cobrada por meio de atividade administrativa plenamente vinculada e que não constitua sanção por ato ilícito”, o que excluiria as multas. Sustentam, ainda, que todo e qualquer tipo de pena não pode ser transferida a terceiros, sob pena de violação ao art. 5º, XLV, da Constituição Federal.

Há alguns julgados que se afiliaram a esta corrente. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA PUNITIVA POR ATOS PRATICADOS PELA EMPRESA SUCEDIDA. As multas punitivas impostas à empresa sucedida não se incluem na responsabilidade da empresa sucessora, dado seu caráter sancionatório pessoal e subjetivo. Não pode o sucessor suportar um castigo (ou punição) aplicado ao sucedido, autor da infração fiscal tributária, de natureza regulamentar, traduzido em multa não moratória. Precedentes: AC 89.01.236658-3 (4ª Turma, rei. Juiz Leite Soares). Apelo improvido (TRF 1ª Região, 4ª Turma, AC 101 - 90/BA, rei. Gomes da Silva, DJU 12 de dezembro de 1991, p. 31.977).

TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO DE EMPRESA. IMPROCEDÊNCIA DOS EMBARGOS DE TERCEIRO, CONSOANTE A PROVA ACOSTA À EXECUÇÃO FISCAL. Tributo e multa não se confundem, pois esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele e, assim, não é devida multa na responsabilidade tributária do sucessor. Recursos negados. (TRF 1ª Região, 4ª Turma, AC 23658-89/MG, rei. Juiz Leite Soares, DJU 09 de abril de 1990).

Mas, para outra corrente, as multas compreendem o crédito tributário, uma vez que o art. 142 do Código Tributário Nacional

determina que, na apuração do crédito tributário, a autoridade administrativa competente deve, além de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e calcular o montante do tributo devido, aplicar a penalidade cabível.

Nessa vereda também foram proferidas algumas decisões. Vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL. MULTA MORATÓRIA. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. O sucessor tributário é responsável pela multa moratória, aplicada antes da sucessão. Recurso conhecido e provido. (STJ, 1º Turma, REsp 000.307-90/RS, rela. Min. Garcia Vieira, DJU 01 de novembro de 1990, p. 13.245)

TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO. MULTA MORATÓRIA. É de responsabilidade da sociedade incorporadora o pagamento da multa de caráter moratório devida pela incorporada. (TRF, 4ª Região, 2ª Turma, AC 0418196-92/RS, rei. Juiz Teori Albino Zavascki, DJU 23 de julho de 1997, p. 56.284)

Embora reconheçamos que o tema é deveras controvertido, afiliamo-nos a essa segunda corrente, segundo a qual, a despeito do art. 132 se referir ao termo “tributos”, a responsabilidade da incorporadora abrange também as multas, já que ambos compõem o passivo fiscal da incorporada.

4. Conclusão

Foram delineados, no presente trabalho, os parâmetros gerais sobre fusões e incorporações, seus contornos jurídicos, bem como os reflexos dessas operações no âmbito do direito tributário. O escopo foi aclarar conceitos e peculiaridades de tema de tamanha amplitude, bem como aprofundar a discussão às questões que parecem importantes às instituições de ensino superior.

Desde o início foi intuitivo que a tarefa aqui desbravada não era fácil. Mas, ao final, obteve-se êxito, com as seguintes conclusões:

- i. é possível, também, que as instituições de ensino superior se revistam da forma empresária e, assim, sejam constituídas sob a forma de sociedade limitada ou por ações;
- ii. conseqüentemente, é possível estabelecer a Lei n. 6.404/76 e o Código Civil como paradigmas às fusões e incorporações de instituições de ensino superior;
- iii. o reflexo tributário geral é a sucessão das obrigações tributárias e a perda das imunidades.

Espera-se que o presente trabalho tenha contribuído de alguma maneira à elucidação do tema, uma vez que em futuro não tão longínquo essas reorganizações societárias representarão os mecanismos de sobrevivência das instituições de ensino superior no país.