

# AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS E A PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NO LUCRO DAS EMPRESAS

Ives Gandra da Silva Martins\*

Questão debatida há algum tempo sobre a inteligência do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, desde a MP nº 794, agora já com outra numeração (1.878/61 de 26/08/1999), parece-me continuar a merecer reflexão<sup>1</sup>.

De início, mister se faz o exame do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, com a seguinte dicção:

*"São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: ... IX. participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei."*<sup>2</sup>

---

\* Professor emérito das Universidades Mackenzie e Unip

Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo

1. Carlos Maximiliano lembra que: "A palavra é um mau veículo do pensamento; por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta sempre margem para conceitos e dúvidas; a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude, sob um só invólucro verbal se aconchegam e escondem várias idéias, valores mais amplos e profundos do que os resultantes da simples apreciação literal do texto.

Não há formula que abranja as inúmeras relações eternamente variáveis da vida; cabe ao hermenêuta precisamente adaptar os textos rígidos aos fatos, que dia a dia surgem e se desenvolvem sob aspectos imprevistos" (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed., Ed. Forense, 1979, p. 36).

2. Celso Bastos explicita: "No que diz respeito à participação nos lucros, a conquista trabalhadora se deu já na Constituição de 1946. Seu art. 157, IV, dispunha: "Participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar". Esse dispositivo, de caráter programático, restou como um dos casos mais notáveis de descumprimento de normas dessa natureza. Durante os vinte anos de vigência da Constituição de 1946, não foi possível aprovar-se, apesar das tentativas, norma que conferisse equibildade ao preceito constitucional.

Os obstáculos foram de toda ordem. Para alguns, o fator impeditivo residiria na modalidade direta de participação, o que excluía formas indiretas, de mais fácil implementação. Para outros, o grande óbice consistiu na definição da natureza jurídica das quantias a serem pagas a título de participação nos lucros, o que impediu que até por via consensual se chegasse ao objetivo colimado, uma vez que os empregadores não tinham condições de suportar os ônus decorrentes dos encargos sociais incidentes sobre as quantias distribuídas.

A Constituição de 1967/69, outrossim, permaneceu letra morta no que diz respeito à participação dos trabalhadores na gestão da empresa.

O mandamento constitucional, até 1988, não encontrou aplicação prática, a não ser em algumas experiências isoladas e espontâneas, notadamente das estatais.

Claramente, o constituinte oferta um princípio programático, nada obstante o disposto no § 1º do artigo 5º da *lex maxima*, que faz menção à aplicação imediata das normas definidoras dos direitos e garantias individuais<sup>3</sup>.

Tem a doutrina debatido se tal § 1º referir-se-ia apenas ao artigo 5º ou a todo o título II, abrangendo, portanto, o artigo 7º, que estou comentando<sup>4</sup>.

A redução do espectro do mandado de injunção, capaz de garantir esta eficácia imediata, por inteligência da Suprema Corte e a não aceitação, pela mesma Corte, de se transformar em “legislador positivo”, nas ações diretas de inconstitucionalidade por omissão, retiraram muito da força do § 1º do artigo 5º, na medida em que a não aplicação imediata de direitos e garantias individuais, à falta de poder impositor e à falta de dispositivos infraconstitucionais regulamentadores, terminou por levar a doutrina a admitir que, se, em tese, já não há mais princípios programáticos na Constituição, na prática continuam sendo programáticos todos aqueles princípios que não foram implementados<sup>5</sup>.

---

Vejamos as alterações introduzidas pelo atual Texto.

Inicialmente, suprimiu-se qualquer referência à integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa. Preferiu o constituinte tratar diretamente das duas modalidades por que se deverá dar, principalmente, essa integração.

A seguir, nota-se o assentimento da participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. A matéria continua, sem dúvida, na dependência de lei regulamentadora, inclusive por expressa remissão que a ela faz o inciso ora comentado” (Comentários à Constituição do Brasil, 2º volume, Ed. Saraiva, 1989, p. 444).

3. Tem o dispositivo a seguinte dicção: “Art. 5º ... § 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.
4. Manoel Gonçalves Ferreira Filho escreve: “Participação nos lucros. A participação nos lucros foi, na opinião de Pontes de Miranda (Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, cit., t.6, p. 122), o ponto mais novo da Constituição de 1946 no tocante à parte econômica. Era ela prevista no art. 157, IV, que rezava: “Participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar”. Entretanto, durante os vinte anos de vigência da Constituição de 1946, a participação nos lucros não foi regulamentada pela lei, apesar do grande número de projetos a esse respeito apresentados à deliberação do Congresso Nacional. O grande obstáculo a essa regulamentação era, na opinião dos outros, a exigência constitucional de que a participação fosse direta, o que impedia a forma diferida de participação mais fácil de ser estruturada (cf. Evaristo de Moraes Filho, Da ordem social na Constituição de 1967, in Estudos sobre a Constituição de 1967, p. 198). A exigência da participação direta, desde a Constituição anterior, desapareceu. Existe, por isso, toda a flexibilidade, hoje, para o encontro da fórmula adequada para a participação do trabalhador nos lucros da empresa. Essa participação, ressalte-se, não deve visar ao aumento da remuneração do trabalhador, mas sim contribuir para a sua integração à empresa. A participação nos lucros é “um instrumento de integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1, Ed. Saraiva, 1990, p. 97/98).
5. Os artigos 5º, inciso LXXI, e 103, § 2º, estão assim redigidos: “Art. 5º ... LXXI. conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania”; “Art. 103 ... § 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em 30 dias”.

Em minha particular visão, as normas definidoras de direitos e garantias individuais não se circunscrevem apenas ao artigo 5º, mas a todos os outros dispositivos com esta densidade ôntica, por força de seu § 2º, assim redigido:

*“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”*

O certo, todavia, é que com maior ou menor abrangência, são ainda programáticas muitas das disposições da Constituição de 1988.

O artigo 7º, inciso XI, todavia, é daqueles que já teve regulamentação infra-constitucional nas diversas medidas provisórias, desde a 794 até a 1.878/61, merecendo melhor análise à luz do Direito constitucional, mas cujo campo de indagação proposto não me permite fazê-la neste estudo circunscrito aos destinatários da norma.

Como se percebe, o referido dispositivo faz menção à “participação nos lucros” ou “nos resultados”, condicionada à “desvinculação do salário”, além de participação excepcional na gestão da empresa<sup>6</sup>.

Tal matéria necessitou de regulamentação prévia em lei, o que vale dizer, quando promulgada a Constituição nasceu como norma de eficácia contida, por inexistir expressa legislação anterior, visto que as formas de participação nos lucros, como por exemplo, as contribuições do Pis-Pasep do direito pretérito não conformavam o perfil referido no dispositivo ora comentado<sup>7</sup>.

O texto constitucional, todavia, com clareza equiparou “lucros” a “resultados”, no que, à luz do Direito empresarial, não incorreu em violência técnica, tendo imposto que sua apuração está necessariamente desvinculada da remuneração percebida pelos empregados, ou seja, dos salários. A desvinculação se justifica na medida em que os

6. José Cretella Jr. defende, ao interpretar o dispositivo: inclusive pretende que a participação seja também nos prejuízos: “Embora o vocábulo ”resultado”, entre suas acepções secundárias possa ter o sentido de “lucro”, “proventos”, o primeiro e mais corrente sentido é “o que resultou, ou resulta de alguma coisa; consequência; derivação; seguimento; produto; efeito; termo; fim” (Caldas Aulete, Dicionário, 3ª ed., Lisboa, 1952). Claro que o constituinte empregou o vocábulo no sentido de “efeito, consequência, produto”. Ora, o resultado pode ser bom (= lucro) ou mau (= perda, prejuízo). Nesse caso, vale a regra conhecida “quem tem os cômodos deve ter os incômodos”. Se o trabalhador pretende participar dos lucros deve assumir o risco e, ao lado do empregador, assumir os prejuízos” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Vol. II, Ed. Forense Univ., 1989, p. 940).

7. José Afonso da Silva oferta contorno diverso às normas de eficácia contida: “Os constitucionalistas, que se ocuparam mais largamente com a definição da eficácia das normas constitucionais, não destacaram, em sua classificação, as normas de eficácia contida.

Muitas dessas normas fazem menção a uma legislação futura, motivo por que alguns as incluem entre as normas de eficácia limitada, que não as programáticas, ou sejam, aquelas que CRISAFULLI denomina normas de legislação. Trata-se, a nosso ver, de equívoco manifesto, porquanto o fato de remeterem a uma legislação futura não autoriza equipará-las a outras que exigem uma normatividade ulterior integrativa de sua eficácia. O contrário é que se verifica —conforme mostraremos daqui a pouco— pois, com relação a elas, a legislação futura, antes de completá-las a eficácia, virá impedir a expansão da integridade de seu comando jurídico” (Aplicabilidade das normas constitucionais, Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 95).

“lucros” ou “resultados” são eventuais, devem ser apurados, pressupõem atividade rentável por parte da empresa que os gera e participações diversas em sua geração, por parte daqueles que a servem. Em outras palavras, na formação do lucro de uma empresa com fins lucrativos, será diversa a participação de cada um dos assalariados, inclusive em nível de produtividade, com o que a vinculação à folha de salários e à remuneração de cada assalariado implicaria participação que poderia distorcer não só os resultados, mas as premiações por produtividade, que incentivam o trabalhador a trabalhar melhor<sup>8</sup>.

Poderia criar, por outro lado, direitos trabalhistas de impossível ressarcimento, em períodos de prejuízo na empresa, que a tornariam menos competitiva, quando não de onerosidade maior para sair de eventual crise.

Com sabedoria, pois, o constituinte declarou que:

- a) a participação de lucros ou resultados;
- b) de empresa com fins lucrativos (a empresa sem fins lucrativos não tem lucros ou resultados a serem distribuídos);
- c) desvinculada da remuneração do empregado;
- d) dependerá de lei<sup>9</sup>.

Princípio, pois, de eficácia condicionada à produção normativa inferior.

Tal produção legislativa operou-se com a edição de sucessivas medidas provisórias, que terminou na MP nº 1.878/61 de 26/08/99<sup>10</sup>.

O artigo 1º definiu a explicitação do texto constitucional com a seguinte dicção:

- 
8. Pinto Ferreira, ao entender ser programático o princípio quando da promulgação da Constituição, declarou: “A participação nos lucros da empresa foi um ponto inovador, resultante da Constituição Federal de 1946, que prescrevia no art. 157, IV: “Participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar”. Tal preceito configurava a participação direta, e ele não foi regulamentado durante a vigência da Lei Magna de 1946. A Carta Magna de 1967 suprimiu a expressão direta, porém, não obstante a flexibilidade maior do texto, ele não foi aplicado. A norma reapareceu no texto vigente, é um princípio programático, dependente de lei. Tal participação será desvinculada da remuneração” (Comentários à Constituição Brasileira, 1º vol., Ed. Saraiva, 1989, p. 233).
  9. Wolgram Junqueira Ferreira entende que: “Não constitui a participação do trabalhador nos lucros da empresa, qualquer contraprestação acima do salário, nem incentivos por maior produção ou, percentagem de família, de tempo de serviço ou, de frequência. A intenção é elevar os empregados ao plano dos que participam dos lucros. Sua finalidade é atenuar em física social, as diferenças econômicas entre a classe dos empregados e a dos empregadores, de modo que, esses, entrem ou, possam entrar na classe dos participantes dos lucros” (Comentários à Constituição de 1988, vol. 1, Julex Livros, 1989, p. 274).
  10. Embora tenha para mim que a norma do artigo 7º, inciso XI, seja de eficácia contida, pois atribuo a estas normas a contenção da eficácia e não a plenitude a ser restringida no futuro, pela classificação de José Afonso da Silva tais normas seriam de eficácia limitada, ao defini-las: “São, pois, normas constitucionais de princípio institutivo aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei” (Aplicabilidade das normas constitucionais, Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 119). Para mim as normas ou são de eficácia contida e não aplicáveis ou de eficácia plena, quando aplicáveis.

## DOCTRINA

*“Art. 1º. Esta medida provisória regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.”*

O *caput* do artigo 3º consagra a desvinculação da remuneração a que se refere o texto constitucional, como se lê:

*“A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.”*<sup>11</sup>

O § 1º do referido dispositivo esclarece que só as empresas com fins lucrativos estão sujeitas aos comandos normativos, daí resultando, na linha da definição do fato gerador do imposto sobre a renda – que é a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” -, que, sendo a participação uma despesa operacional, que implica uma “desaquisição” e não uma “aquisição” e uma “indisponibilidade” e não uma “disponibilidade”, é dedutível da base de cálculo do imposto a ser recolhido ao Erário Federal<sup>12</sup>.

Os demais dispositivos indicam os mecanismos de atuação com mediação, juízo arbitral e Justiça laboral, com particular tratamento às empresas estatais.

É, todavia, o § 3º do artigo 2º que exclui as entidades sem fins lucrativos da equiparação à empresa e, portanto, da imposição normativa<sup>13</sup>.

Está o mesmo assim redigido:

- 
11. A equipe da Price Waterhouse assim comenta o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal: “O objetivo da norma é assegurar ao empregado a participação na riqueza que ele ajuda a gerar. A desvinculação da participação nos lucros da remuneração do empregado tem por finalidade descaracterizá-la como salário, para todos os fins trabalhistas. De fato, se tal remuneração se integrasse ao salário, incidiriam sobre a mesma as contribuições sociais (FGTS, IAPAS, férias e décimo terceiro). Sua não vinculação retira do empregador um encargo adicional” (A Constituição do Brasil 1988, Ed. Price Waterhouse, 1989, p. 201), entendendo, pois, que a remuneração objetiva afastar sua integração ao salário.
  12. O artigo 43 do CTN tem o seguinte discurso: “O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.
  13. Escrevi: “A imunidade tributária, que é uma autêntica vedação ao poder de tributar, não se constitui em favor fiscal. O constituinte não outorga um benefício tributário por preferência ou favorecimento a alguém. A imunidade objetiva atrair segmento da sociedade a fazer algo que o Poder Público entenda de relevância ou que não pode fazer ou que faria com menor eficiência de forma incorreta. É a imunidade, não um favor fiscal, mas uma forma de o Poder Público atrair setores da sociedade a colaborar com ele. É, quando o segmento privado atende ao chamado, à nitidez, é mais o setor privado que faz um favor ao Estado do que o Estado, via imunidade, um favor ao segmento privado. Principalmente, em relação aos segmentos que aderem ao chamamento oficial sem intuito lucrativo, como é, nitidamente, o caso da previdência privada fechada” (Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada, ed. ABRAPP/ICSS, 1995, p. 26).

## DOCTRINA

*“Não se equipara à empresa, para os fins desta medida provisória:*

*a) a pessoa física;*

*b) a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:*

*1. não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;*

*2. aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no país;*

*3. destine o seu patrimônio a entidade congênera ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;*

*4. mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos desta alínea, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.”*

Estando o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal a depender de veiculação infraconstitucional, tal veiculação excluiu a aplicação —no que agiu rigorosamente dentro do espírito constituinte de permitir apenas participação dos empregados no “lucro” ou “resultado” das empresas, partilháveis com seus sócios— às instituições sem fins lucrativos e que, portanto, não distribuam lucros ou resultados<sup>14</sup>.

É de se lembrar que, de rigor, o § 3º não inova. Reproduz, de resto, o que se encontra em lei complementar —ou com eficácia de lei complementar—, que é o Código Tributário Nacional, em seu artigo 14, assim redigido:

*“O disposto na alínea ”c” do inciso IV do art. 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 título de lucro ou participação no seu resultado;*

*II. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

*III. mantiverem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”<sup>15</sup>*

---

14. O artigo 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal, veiculado está como se segue: “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”.

15. Fábio Fanucchi interpreta o dispositivo: “c) imunidade condicional – A imunidade reservada às instituições de educação e de assistência social, já foi vista, é condicionada a que a entidade beneficiária observe certas exigências fixadas em lei, que só pode ser a complementar à Constituição. Exatamente esse artigo 14 do CTN, disciplina a matéria.

d) Não distribuição de rendas e patrimônio – A primeira condição, aquela do inc. I do art. 14, é da própria essência das instituições que já vimos, são entidades idealísticas e não têm finalidade lucrativa. Quanto à não distribuição de “rendas”, deve ser entendido a não distribuição de lucros, porém não o pagamento de honorários a terceiros, mesmo que seus dirigentes.

Confirma que as instituições imunes sob condição podem pagar honorários a terceiros, não só aquele acórdão do Supremo Tribunal Federal, referido no item 34 deste estudo, como a própria letra do § 1º do artigo 14 aqui analisado, quando estabelece que a imunidade poderá ser suspensa pela autoridade

A percepção do legislador complementar – que produziu o texto ainda como legislador ordinário -, de que as imunidade tributárias condicionadas à produção normativa inferior dependem de alguns poucos e essenciais requisitos, foi respeitada pelas diversas medidas provisórias, sendo, a meu ver, desnecessária, em face da regulamentação superior.

Com efeito, tais entidades não têm lucros a serem partilhados, na medida em que o que recebem é investido para as finalidades estatutárias. Como não têm sócios nem mesmo administradores, dirigentes com direito a remuneração, e tampouco empresas vinculadas, direta ou indiretamente, não podem repassar o diferencial entre despesas e receitas, pois esse diferencial está definitivamente vinculado à reimpressão dentro do país, havendo necessidade de manutenção de escrituração contábil que reflita a inexistência de lucros distribuídos ou partilhados<sup>16</sup>.

Por esta razão, sempre vi como demonstração de ignorância jurídica ou de má-fé ideológica as manifestações daqueles que entendem que a imunidade é mera renúncia fiscal, quando, em verdade, é a forma que o Estado – que faz menos do que deve – encontrou para atrair a sociedade e levá-la a fazer o que o Poder Público não faz, ofertando-lhe apenas uma parcela de colaboração, que é a imunidade. Renúncia, se existe,

competente, caso não seja retido o imposto devido na fonte, evidentemente também, por quem dela aufera rendimentos.

Dessa forma, a remuneração de dirigentes não é eficiente para retirar das instituições imunes, o direito ao gozo da imunidade.

O impedimento da distribuição do patrimônio, é muito menos discutível. Para que nenhuma dúvida possa restar para a autoridade fiscal que deva reconhecer a imunidade, os estatutos dessas instituições deverão dispor que, em caso de dissolução do ente, seu patrimônio reverterá em benefício de entidade com as mesmas finalidades que as suas.

e) Aplicação de recursos – Todos os recursos da entidade imune, devem reverter em favor do desenvolvimento de suas atividades, dentro do país.

A condição de aplicação territorial desses recursos, afirma-se pelo óbvio da impossibilidade de controles extraterritoriais.

f) Escrituração – As pessoas jurídicas estão obrigadas a manter escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma que estabelecem as leis comerciais e fiscais (artigo 2º da Lei nº 2.354/54).

As pessoas jurídicas com mais de um estabelecimento poderão, facultativamente, manter contabilidade não centralizada e, neste caso, devendo incorporar na escrituração da matriz apenas os resultados de cada um dos estabelecimentos filiais.

A falta de escrituração ou a sua realização com imperfeição, rasuras e emendas, quando estas últimas sejam de tal modo que impeçam o preciso entendimento dos registros operacionais, acarretará a declaração de imprestabilidade da escrituração mercantil" (Direito Tributário nº 5, José Bushatsky Editor, 1977, p. 35).

16. Ilomar Baleeiro esclarece: "Não está coberto pela imunidade, em nossa opinião, o estabelecimento de ensino explorado profissionalmente pelos seus proprietários, ou que, pertencendo a uma instituição, proporcione percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores. Do mesmo modo a casa da saúde, de que é proprietário médico, no exercício da profissão, ou empresário de sua exploração econômica, não é instituição de assistência. Esta é essencialmente no profits, como dizem os americanos. Ver jurisprudência citada no comentário sob o nº VIII ao art. 9º, IV.

*Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros"* (grifos meus) (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Ed. Forense, 1981, p. 109).

é do administrador da entidade que, em vez de se dedicar a atividades lucrativas, decide colaborar para suprir a omissão governamental, prestando serviços à sociedade e fazendo o que não seria sua obrigação, mas do Estado.

E na Educação principalmente, pois apesar das vinculasses constitucionais das rendas tributárias – dos mais de 200 bilhões de dólares que o brasileiro paga anualmente à Federação do país a título de tributos – e de definir a Constituição que a escola pública é que deveria prestar os serviços de educação (como de resto fazia bem no passado, sendo a escola particular apenas acólita, vicária, secundária) nos termos do artigo 209, o sistema federativo de educação está falido e é a atuação privada que ainda salva o nível de ensino, principalmente nos 1º e 2º graus, neste país<sup>17</sup>.

Por esta razão é que o Estado estimula as entidades sem fins lucrativos a atuarem nesta área, entidades que não distribuem nem lucros, nem resultados e que, portanto, não têm o que ofertar como partilha a seus servidores, professores ou não. Se ninguém recebe “lucros” ou “resultados”, para se ficar na terminologia legal, como possibilitar a participação nos “lucros distribuídos”, que não existem? Como ensejar a participação naquilo que não poderá ser partilhado nunca, porque de outra forma a entidade deixaria de ser “sem fins lucrativos”?

Esta é a razão pela qual a lei regulamentada do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, ou o ato legislativo com eficácia de lei, que é a MP nº 1.878/61, expressamente declarou que tais entidades não estão sujeitas ao regime jurídico nela mencionado, pois não seria razoável a participação de empregados em “lucros” ou “resultados” indistribuíveis e que, portanto, são de impossível partilha entre sócios, dirigentes, administradores e empregados<sup>18</sup>.

---

17. Os artigos 208, 209 e “caput” do 212 da Constituição Federal estão assim redigidos: “Art. 208 O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I. ensino fundamental, obrigatório e gratuito, inclusive para os que a ele não tiveram acesso na idade própria; II. progressiva extensão da obrigatoriedade e gratuidade ao ensino médio; III. atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; IV. atendimento em creche e pré-escola às crianças de zero a 6 anos de idade; V. acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; VI. oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; VII. atendimento ao educando, no ensino fundamental, através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

§ 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

§ 2º O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

§ 3º Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela frequência à escola.

Art. 209 O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I. cumprimento das normas gerais da educação nacional; II. autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público”; “Art. 212 A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”.

18. Luciano F. Leite, Osvaldo Caron e Regis F. de Oliveira elencam interessante acórdão do STF sobre a inexistência de renda distribuíveis nas instituições sem fins lucrativos: “Por outro lado, o fato de haver sido concedida “isenção” do imposto de renda à suplicante, não tem maior significado.

É de se realçar que a matéria objeto da MP nº 1.878/61, com a expressa exclusão do § 3º do artigo 2º – que diz não serem tais instituições “empresas”, e apenas às “empresas” sendo aplicadas os comandos de participação – não é, de rigor, matéria de Direito de trabalho, mas, antes e fundamentalmente, matéria de Direito constitucional, devendo ser interpretada pelas regras exegéticas aplicáveis à primeira das normas jurídicas – a norma fundamental de Kelsen, apesar de pretender o autor seja jurídica, é pré-jurídica -, que são de espectro diverso e técnicas hermenêuticas distintas<sup>19</sup>.

E por ser matéria de participação nos lucros, após ser examinada à luz do Direito constitucional, deve ser examinada pelo prisma do Direito econômico e privado, pois não gera nem direitos, nem encargos sociais próprios e pertinentes ao Direito do trabalho, como, de resto, reconhecido na medida provisória mencionada. Somente, ao final e após vencidas as etapas da definição jurídica constitucional e empresarial, é que a matéria se torna de Direito de trabalho, sendo, pois, a medida provisória referida rigorosamente correta ao dizer que entidades (empresas) podem gerar direito à participação nos lucros por imposição constitucional condicionada à norma veiculadora e que entidades sem fins lucrativos não estão sujeitas à imposição participativa, por não serem empresas (entidades sem fins lucrativos).

São Paulo, 20 de Setembro de 1999.

---

A autora é imune, também, ao prefalado imposto, de acordo com a Constituição. Logo, não há que se falar em isenção, mero favor legal. Considero a isenção dada, uma superafetação, vez que imune ao tributo já é isenta. E sendo imune, que é mais, para que a isenção, que é menos?

Aliás, desde a Constituição de 1946 que a aurora gozava da imunidade, o que apenas foi mantido pela Carta de 1967 (fls.).

Vê-se, pois, que se trata de sociedade civil, com objetivo educacional e que atende aos requisitos especificados no art. 14, ns. I, II e III, do CTN. Daí, o cabimento da imunidade prevista no art. 20, n. III “c”, da Constituição de 1967 (hoje art. 19, n. III, “c”, da Emenda Constitucional nº 1).

Parece-me oportuno acrescentar que esta Turma já apreciou tese idêntica, acolhendo recurso da Escola Americana do Rio de Janeiro (recurso extraordinário n. 70.541, relatado pelo eminente Min. Barros Monteiro, RTJ 57/274 a 277). Tratava-se de escola, sem fins lucrativos, que cobrava mensalidades dos alunos, filhos de estrangeiros e proporcionava bolsas de estudos aos professores.

O acórdão traz a seguinte ementa: “Imunidade tributária de que gozam as instituições de educação. Aplicação dos arts. 20, n. III, “c”, da Constituição de 1967, 19, n. III, “c” da Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/1969, e 14 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

Recurso extraordinário conhecido e provido”.

Ante o exposto, em preliminar, não conheço do recurso (ac. un. da 1ª Turma do Sup. Trib. Fed., em 11/9/1973, no rec. extr. nº 76.297, rel. Min. Djaci Falcão, in “Rev. Dir. Público vol. 29/118)” (Jurisprudência Tributária, 1º volume, Ed. Max Limonad, 1977, p. 53/54).

19. Carlos Maximiliano esclarece: “A técnica da interpretação muda, desde que se passa das disposições ordinárias para as constitucionais, de alcance mais amplo, por sua própria natureza e em virtude do objeto colimado redigidas de modo sintético, em termos gerais.

Deve o estatuto supremo condensar princípios e normas asseguradoras do progresso, da liberdade e da ordem, e precisa evitar casuística minuciosidade, afim de se não tornar demasiado rígido, de permanecer dúctil, flexível, adaptável a épocas e circunstâncias diversas, destinado, como é, à longevidade excepcional. Quanto mais resumida é uma lei, mais geral deve ser a sua linguagem e maior, portanto, a necessidade, e também a dificuldade, de interpretação do respectivo texto” (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed., ed. Forense, 1979, p. 304).