

Roque Antonio Carraza

**CURSO DE DIREITO
CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO**

*30ª edição, revista, ampliada e atualizada
até a Emenda Constitucional n. 84/2014*

**MALHEIROS
EDITORES**

O exegeta e o aplicador devem, pois, identificar o bem jurídico tutelado pela imunidade tributária e optar pela interpretação que melhor o garanta.

Ademais, como já vimos, a consagração, pelo texto constitucional, de uma imunidade tributária é invariavelmente a consequência lógica de um direito fundamental. Para salvaguardá-lo, ela demanda *interpretação generosa*. Nessa linha temos o voto do Min. Dias Toffoli que, no julgamento do RE 38.509-DF, afirmou: "A imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política ao jurisdicionado. É um direito fundamental que deve, com tal predicção, ser interpretado extensivamente".⁴⁰

Nesse e em outros julgados⁴¹ o Pretório Excelso acolheu a tese de que as imunidades tributárias devem receber interpretação extensiva e teleológica, para que não aluam os escopos políticos que levaram o constituinte originário, em nome do povo brasileiro, a plasmá-las na Carta Magna.

VII – Em remate, é o caso de aqui utilizar a velha fórmula positivista: algo (pessoa, bem, operação etc.) é imune à tributação porque o Constituinte originário o quis. Diante de tal imperativo, devem cessar quaisquer discussões que tenham em mira reverter, ainda que parcialmente, qualquer imunidade tributária.

3. As acepções da expressão "imunidade tributária"

A expressão *imunidade tributária* tem duas acepções.

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado *estatuto do contribuinte*; c) com efeito de *confisco*; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do *padágio*); e) afrontando o *princípio da uniformidade geográfica*; e f) fazendo tábua rasa do *princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens*.

40. STF, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 6.8.2013, m.v., vencido o Min. Marco Aurélio, DJe 14.8.2013.

41. Por exemplo, na ADI 2.028-5.

E, *outra*, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expreso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão "imunidade tributária" alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Ao fazermos esta proclamação estamos nos correndo de uma tese que nas edições anteriores abraçamos com fervor, qual seja, a de que, em sua acepção restrita, a expressão "imunidade tributária" atina apenas aos impostos (tributos não vinculados a uma atuação estatal).

Neste ponto estávamos influenciados pela doutrina tradicional, que, de modo apriorístico, sustenta que as imunidades foram feitas sob medida para os impostos e os tributos que guardam esta característica (como, por exemplo, as contribuições patronais para a seguridade social).

Não tínhamos ainda percebido algo óbvio, ou seja, que nada impede que a Constituição de um País disponha de modo contrário às diretrizes doutrinárias.

E foi o que justamente fez nossa Carta de 1988 ao criar algumas situações de imunidade a taxas. Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de *impostos*, há no Brasil algumas situações de imunidade a *taxas*, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à *contribuição de melhoria*.

Estamos com isto querendo significar que a atual Carta Magna, fazendo rosto às lições de muitos estudiosos do tema, rebelou-se contra o confinamento das imunidades tributárias no campo dos impostos. Antes, estendeu algumas delas às taxas.

Percebida a cinca, estamos fazendo as necessárias retificações. Com efeito, não somos daqueles que pensam que a coerência é sinônima da mumificação das ideias.

Levou-nos a mudar de opinião a leitura do excelente livro de Regina Helena Costa titulado *Imunidades Tributárias*.⁴² Seguindo na esteira desta ilustre autora,⁴³ agora percebemos que concedem imunidades a taxas os seguintes dispositivos constitucionais, que, na parte que interessa ao assunto em pauta, foram por nós grafados: 1) o art. 5º, XXXIV, "a" e "b" ("são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal"), porquanto o que se remunera no exercício do direito de petição e na expedição de certidões é a prestação de serviço público específico e divisível, que, pelo menos em tese, enseja a cobrança de taxas de serviço; 2) o art. 5º, LXXIII ("qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência"), já que as chamadas *custas judiciais*, conforme a própria jurisprudência do STF, têm natureza jurídica de taxa de serviço, e a *prestação de jurisdição* (a expressão é de Regina Helena Costa) envolve serviços públicos específicos e divisíveis; 3) o art. 5º, LXXIV ("o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos"), uma vez que a assistência jurídica gira em torno de serviços públicos específicos e divisíveis prestados pelo Estado aos que querem defender seus direitos em juízo; 4) o art. 5º, LXXVI, "a" e "b" ("são gratuitos, para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito"), pois os emolumentos que remuneram os serviços notariais e de registro (serviços públicos específicos e divisíveis), inclusive de registro civil de nascimento e de expedição de certidão de óbito, também têm natureza jurídica de taxa de serviço; 5) art. 5º, LXXVII ("são gratuitas as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei,

42. Regina Helena Costa, *Imunidades Tributárias*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

43. Idem, *ibidem*, pp. 211-227.

os atos necessários ao exercício da cidadania"⁴⁴), porque, como acima escrito (item "b"), as custas judiciais são taxas de serviço; 6) o art. 203, *caput* ("A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social..."), posto que, a nosso sentir, as contribuições para o custeio da seguridade social, quando exigidas das pessoas físicas em geral, isto é, dos não empregadores, revestem a natureza jurídica de taxa de serviço;⁴⁵ 7) o art. 208, I ("O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria"), uma vez que o serviço de educação também é público, específico e divisível, e, nesta medida, não fosse esta regra imunizante, poderia ser remunerado por meio de taxa de serviço; 8) o art. 226, § 1º ("O casamento é civil e gratuito a celebração"), já que o serviço público de registro é específico e divisível e, como tal, poderia ensejar, não fosse este ditame, a cobrança de *emolumentos* (taxas de serviço); e 9) o art. 230, § 2º ("Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a *gratuidade* dos transportes coletivos urbanos"), porquanto o serviço de transporte coletivo urbano é específico e divisível, possibilitando a cobrança de taxas de serviço.

Agora estamos convencidos, pois, de que, ao lume de nosso direito constitucional positivo, não procede a assertiva de que a imunidade tributária, no Brasil, só alcança os impostos.

44. Como observa Regina Helena Costa, "a Lei 9.265, de 12.2.1996, com a redação dada pela Lei 9.534, de 10.12.1997, regulamentou esse preceito constitucional e considera como atos necessários ao exercício da cidadania, para efeito da exoneração constitucional, nos termos de seu art. 1º, os seguintes: (...) I - os que capacitam o cidadão para o exercício da soberania popular, a que se reporta o art. 14 da Constituição; II - aqueles referentes ao alistamento militar; III - os pedidos de informações ao Poder Público, em todos os seus âmbitos, objetivando a instrução de defesa ou a denúncia de irregularidades administrativas na órbita pública; IV - as ações de impugnação de mandato eletivo por abuso do poder econômico, corrupção ou fraude; V - quaisquer requerimentos ou petições que visem às garantias individuais e à defesa do interesse público; VI - o registro civil de nascimento e o assento de óbito, bem como a primeira certidão respectiva" (*Imunidades Tributárias*, cit., 2ª ed., p. 216).

45. V., neste Título II, cap. VIII, subitem 3.1.2.7, III.

Todavia, continuamos entendendo que as situações de imunidade mais emblemáticas e significativas giram em torno dos impostos. De fato, forjadas pelo constituinte, em nome do povo brasileiro, objetivam preservar valores religiosos, educacionais, sociais etc., colocando a salvo de impostos algumas pessoas.

Assim, sem a pretensão de exaurir o assunto, vamos estudar, um a um, os casos de imunidade a impostos que nossa Carta Magna alberga.

4. As imunidades do art. 150, VI, da CF

Estatui o art. 150, VI, da CF: "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: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; 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; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão".

Vamos analisar, com algum cuidado, todas estas alíneas.

4.1 As imunidades das pessoas políticas

I - As pessoas políticas são imunes à tributação por meio de impostos, *ex vi* do art. 150, VI, "a", da CF.

Esta é a chamada *imunidade recíproca* e decorre naturalmente seja do *princípio federativo*, seja do *princípio da isonomia* (igualdade formal) *das pessoas políticas*.

Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia.⁴⁶ Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais.

46. No mesmo sentido: Francisco Campos (*Direito Constitucional*, vol. 1^o, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956, p. 18), Amílcar de Araújo Falcão ("Imunidade e isenção tributária - Instituição de assistência social", RDA 66/369) e Gilberto de Ulhôa Canto (RDA 52/35).

Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera, tanto que inscreveu nas *cláusulas pétreas* que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir "a forma federativa de Estado" (art. 60, § 4^o, I). Se nem a emenda constitucional pode tender a abolir a forma federativa de Estado, muito menos poderá fazê-lo a lei tributária, exigindo imposto de uma pessoa política.

Mas, conforme adiantamos, também o *princípio da isonomia das pessoas políticas* impede que se tributem, umas às outras, por meio de impostos.

De fato, a tributação por meio de impostos - justamente por depender de uma atuação estatal - pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um *estado de sujeição* de quem é tributado, em relação a quem o tributa.

Ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Um não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer ideia de que podem sujeitar-se a impostos.

O que estamos querendo significar é que, ainda que inexistisse a alínea "a", acima citada, elas estariam igualmente proibidas de tributar-se reciprocamente por meio de impostos.

Aliás, a Constituição dos Estados Unidos da América (que também criou uma Federação, com autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros) em nenhum de seus artigos ou emendas contém dispositivo expresso a respeito da imunidade tributária recíproca das pessoas políticas. E, no entanto, lá, depois de alguns titubeios iniciais, sempre se entendeu que nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem os Estados-membros da União, ou uns dos outros.

Apenas para registro, no início do século XIX, mais precisamente em 1819, o Estado de Maryland pretendia cobrar *imposto sobre a selagem com estampilhas* de uma filial do banco oficial (*Bank of U.S.*). McCulloch (gerente deste banco, na sucursal de Baltimore), insurgiu-se contra isto, levando o caso à Corte Suprema (julgado *McCulloch vs. Maryland*), então presidida pelo legendário juiz John Marshall.

Sob a coordenação deste conceituado *Chief-Justice*, a Suprema Corte norte-americana, numa decisão que marcou época, transformando-se num autêntico *leading case*, deixou assentadas as seguintes ideias, que valem até hoje, inclusive para o Brasil, que, nesta matéria, adota o modelo estadunidense: I – a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; II – não se deseja – e a própria Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e III – destarte, nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

De qualquer modo, quando Rui Barbosa foi chamado a redigir o anteprojeto daquela que veio a ser nossa primeira Constituição republicana (a de 1891), embora tenha confessadamente se inspirado na Carta dos EUA, preferiu, neste ponto, inovar.

Conhecedor das celeumas que a omissão causara, num primeiro momento, no País do Norte, e temendo que nossa Corte Suprema pudesse dar solução diversa para o mesmo problema, acaso surgisse no Brasil, deliberou inserir em seu anteprojeto proibição expressa à tributação, por meio de impostos, entre as pessoas políticas.

O anteprojeto de Rui foi, neste particular, aprovado, passando nossa CF de 1891 a registrar, em seu art. 11, § 1º, ser vedado aos Estados, como à União, “criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem”.

Este preceptivo didático acabou, com as devidas adaptações, sendo mantido nas Constituições seguintes. De fato, disposições análogas são encontráveis em todas as outras Constituições brasileiras, inclusive na atual.

Só considerações de ordem histórica explicam, pois, a inserção desta alínea “a” – como visto desnecessária, sob o aspecto técnico.

II – Postas estas ideias, fica fácil concluirmos que, no Brasil, a imunidade tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

Dois argumentos levam-nos a tal inteligência.

O primeiro: a Constituição usou, nesta passagem (como em tantas outras), de uma linguagem econômica e, portanto, não jurídica. Lembramos que, para a Economia, todos os impostos ou são sobre a renda, ou sobre o patrimônio ou sobre serviços. Assim, por exemplo, para a Economia, são impostos sobre o patrimônio, dentre outros: a) o imposto sobre grandes fortunas; b) o imposto territorial rural; c) o imposto sobre a propriedade de veículos automotores; e d) o imposto predial e territorial urbano. Já, para o Direito, eles são impostos diferentes: os dois primeiros, de *competência privativa* da União; o terceiro, dos Estados-membros; o último, dos Municípios. Em suma, quando aludiu aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, ela, na verdade, fez referência a todos eles, sem exceção.

O segundo: conforme já vimos, ainda que a Constituição tivesse silenciado a respeito, as pessoas políticas não poderiam exigir, umas das outras, impostos, exatamente para não destruí-las ou criar-lhes dificuldades de funcionamento.

Vamos encontrar esta mesma ideia em Henry C. Black, que, comentando a Constituição norte-americana (igual, neste ponto, à brasileira), assim se pronunciou: “The necessary independence of the federal state governments imposes a limitation upon the taxing power of each. Neither can so exercise its own power of taxation as to curtail the rightful powers of the other, or interfere with the free discharge of its constitutional functions, or obstruct, embarrass, or nullify its legitimate operations, or destroy the means or agencies employed by it in the exercise of those powers and functions”.⁴⁷

Portanto, não é dado a uma pessoa política, por meio de impostos, criar embaraços ou anular a ação de outra.

III – Acerca deste assunto, é imprescindível trazermos à colação o § 3º do art. 150 da CF, que dispõe: “§ 3º. As vedações do inciso VI, ‘a’ e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento

47. Henry C. Black, *Black's Constitutional Law – Second Edition*, p. 378.

de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel".

Com a só leitura deste parágrafo já percebemos que, sempre que uma pessoa política explorar atividades econômicas, sujeita-se aos impostos pertinentes (IPI, ICMS, imposto sobre a importação etc.). O princípio da imunidade recíproca já não vale para ela. Assim, por exemplo, quando a União mantém *armazéns* para que seus funcionários neles adquiram produtos, não há como considerá-la imune ao ICMS. Pelo contrário, como qualquer empresa privada, é passível de ser colhida por este imposto.⁴⁸

A respeito, observa Aliomar Baleeiro, com a lucidez que lhe é peculiar: "Não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares. Se o órgão oficial vende, por exemplo, alimentos de sua produção ou adquiridos de terceiros, para melhoria das condições de vida de servidores públicos ou do povo em geral, nada justifica o benefício adicional da isenção do imposto pago por todos os habitantes".⁴⁹

Em suma, quando a pessoa política desempenha atividades tipicamente privadas o *princípio da imunidade recíproca* não a beneficia. Ele só a alcança quando desempenha suas funções típicas (atividades públicas, isto é, estatais propriamente ditas).

A imunidade também não beneficia as pessoas políticas enquanto exercem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas.

Invertendo o raciocínio, podemos afirmar que as pessoas políticas são imunes quando exercem atividades econômicas sem contrapartida ou pagamento de *preços* ou *tarifas* pelo beneficiário.

É que, nestes casos, as exigências fiscais multilariam, ainda que em parte, a renda ou o patrimônio destas pessoas, emba-

48. É preciso aqui distinguir, portanto, a atividade do Estado como *government* da atividade do Estado como *proprietary*. Noutros termos, é mister verificar se ele presta serviço público ou se explora atividade econômica, agindo como se fosse uma empresa privada. A imunidade fica restrita à primeira hipótese, vale dizer, quando o Estado exerce função governamental propriamente dita.

49. Aliomar Baleeiro, *Direito ...*, cit., p. 232.

raçando o cumprimento de suas atividades públicas essenciais. O desempenho destas atividades econômicas corresponde à prestação de serviços públicos.

De fato, não havendo o *repasse*, aos usuários, dos *custos* dos serviços públicos que os beneficiam, qualquer imposto que a pessoa política suportasse (pela obtenção dos *meios necessários* à prestação destes mesmos serviços públicos) acabaria incidindo sobre sua renda ou capital (patrimônio), afrontando a letra e o espírito do art. 150, VI, "a", da CF.⁵⁰

IV - A mesma ordem de raciocínio vale para as empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), enquanto delegatárias de serviços públicos. Destarte, a elas também se aplica o *princípio da imunidade recíproca*, como bem o percebeu Geraldo Ataliba.⁵¹

50. Tal é o caso do *serviço de iluminação pública* (iluminação de ruas, praças, logradouros públicos em geral), que é incontestavelmente um serviço público municipal, já que diz de perto com o interesse predominantemente local (art. 30, I, da CF).

Ora, este serviço público, conforme vimos no capítulo "Competência Tributária", não rende ensejo à cobrança de *preços* ou *tarifas* (taxas de serviço) dos usuários.

Logo, o Município, ao adquirir energia elétrica para prestar o serviço de iluminação pública, é imune ao ICMS que incide sobre sua aquisição (a nosso ver - e isto será melhor demonstrado no próximo capítulo -, o sujeito passivo do ICMS sobre a energia elétrica é o *consumidor final*).

Melhor explicitando, o Município, para prestar este serviço público, é obrigado a adquirir energia elétrica. É que ele, por determinação constitucional, não tem competência para gerá-la e distribuí-la. Tal competência foi outorgada à União (art. 21, XII, "b", da CF), que pode exercê-la diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão.

Pois bem: o Município não pode ser validamente compelido a recolher ICMS quando adquire energia elétrica para prestar o serviço de iluminação pública. É que, consoante procuramos demonstrar, os meios de ação de uma pessoa política não podem - e não devem - ser embaraçados pelos impostos de outra. E, no caso, não haverá *repercussão* do imposto, para os municípios.

A equação não se altera ainda quando o Município adquire a energia elétrica de um distribuidor (que pode ser até um particular), já que este não passa da *longa manus* da União.

51. Geraldo Ataliba, parecer inédito, dado à SABESP. Dele consta a seguinte ementa: "Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP, sociedade mista estadual, é delegada do Estado para exercer serviços públicos estaduais e não concessionária. Goza de imunidade a

Vamos logo adiantando que, quando a empresa estatal presta um serviço público ou pratica um ato de polícia, em seu favor incide o disposto no § 2º do art. 150 da CF, sem as ressalvas do § 3º desse mesmo dispositivo. Irrelevante, pois, para o desfrute da imunidade em pauta, que a delegatária cobre *preço, tarifa* ou *taxa* do usuário.

Ademais, a empresa estatal, ainda que o faça, não determina livremente o valor da contraprestação, que é regulado por lei (no caso das *taxas*) ou por ato do Poder Executivo (no caso dos *preços* ou *tarifas*). Com isso, a contraprestação econômica pelo serviço público prestado ou pelo ato de polícia praticado nunca é a adequada, já que não há equivalência e equilíbrio entre o custo da atuação estatal e o valor desembolsado pelo usuário em razão dela.

Esta ideia mais se acentua se levarmos em conta que a delegatária não pode negar-se a prestar o serviço público ou a praticar o ato de polícia ainda que isto lhe seja economicamente desvantajoso. De fato, a ideia de serviço público ou de ato de polícia harmoniza-se com a persecução do bem comum, que é o fim precípua do Estado.

Nas hostes do Direito, o que torna público um serviço ou caracteriza um ato de polícia não é sua natureza, nem qualquer propriedade intrínseca que eventualmente possuam, mas o *regime jurídico* a que submetidos.

IVa – Assim, por exemplo, se um serviço for prestado por determinação constitucional ou legal, será, por sem dúvida, público ainda que, eventualmente, não seja essencial à sobrevivência do homem. A natureza pública de um serviço depende de uma opção política, feita pelo Estado, num dado momento histórico.

Esclarecendo o assunto, o serviço de correio é um serviço público federal, *ex vi* do disposto no art. 21, X, da CF.⁵² Pois bem, a *Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos* (empresa pública a quem compete, por delegação legal, manter o serviço postal) é obrigada a encaminhar a correspondência da pessoa que propõe impostos por força do preceituado no art. 150, VI, da CF. O regime remuneratório de seus serviços é o de *taxas*.

52. CF: "Art. 21. Compete à União: (...) X – manter o serviço postal e o correio aéreo nacional".

cura seus serviços mesmo que – contas feitas – isto lhe cause assinalados prejuízos, pela dificuldade de acesso ao destinatário.⁵³

É que o serviço público vem prestado por determinação legal; não porque foi remunerado por meio de *taxa, preço* ou *tarifa*. Logo, há de surdir, ainda que tal pagamento se revele insuficiente para manter o equilíbrio econômico-financeiro da delegatária. Dito de outro modo, recebendo remuneração insuficiente (ou até nada recebendo), a delegatária é obrigada a prosseguir em suas finalidades, legalmente estabelecidas.

Sobremais, o serviço público é indisponível. Melhor dizendo, a empresa estatal delegatária presta-o, nos termos da lei, para atender, conforme determina a Constituição, ao interesse público. Trata-se de um ônus, não de uma faculdade. *Res extra commercium*, é insuscetível de negociação, quer da parte da delegatária (que é obrigada a prestá-lo, nos termos da lei), quer do usuário (que, para a ele ter acesso, deve curvar-se às exigências legais pertinentes).

Deste ponto de vista não discrepa Humberto Ávila, para quem "a entidade pública deve possuir a liberdade, total ou parcial, para determinar o valor da contraprestação".⁵⁴ Caso os valores a serem pagos pelo usuário do serviço público não sejam "livremente fixados, mas regulados por lei ou pelo Poder Executivo, não existe uma contraprestação adequada".⁵⁵ Com isso, "não estão presentes os elementos necessários à configuração de uma atividade econômica",⁵⁶ não se podendo falar, pois, em aplicação do § 3º do art. 150 da CF.

Além do mais, quando o serviço público está sob a égide do art. 175 da CF,⁵⁷ e vem prestado em regime de monopólio, a empresa estatal que o realiza equipara-se à pessoa política

53. V., a respeito, nosso *A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos*, São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

54. Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 219.

55. Idem, *ibidem*, p. 220.

56. Idem, *ibidem*.

57. CF: "Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos".

delegante, sendo, destarte, também beneficiária do princípio da *imunitate reciproca*, sem sofrer as injunções do § 3º do art. 150 do mesmo Diploma Magno.

O raciocínio recebeu o prestigioso endosso do STF, em acórdão que teve por relator o Min. Carlos Mário Velloso, *verbis*:

"*Ementa*: Constitucional – Tributário – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – Imunidade tributária reciproca – CF, art. 150, VI, 'a' – Empresa pública que exerce atividade econômica e empresa pública prestadora de serviço público: distinção.

"I – As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária reciproca: CF, art. 150, VI, 'a'.

"II – Recurso extraordinário conhecido em parte e, nessa parte, provido."⁵⁸

Observamos, ainda, que, no corpo do acórdão, o eminente Relator explicitou ideia. Ouçamo-lo:

"Dir-se-á que (...) à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário.

"A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o § 3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2º do mesmo art. 150."

O festejado jurista não poderia dizer mais, nem melhor.

De fato, quando as empresas estatais prestam, na condição de delegatárias, serviços públicos, a elas não se aplica a vedação do art. 150, § 3º, da CF, mas, sim, o princípio da *imunitate reciproca* (art. 150, VI, "a", da CF), que lhes garante o direito de não reconhecer impostos, ainda que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

58. STF, RE 407.099-5-RS, rel. Min. Carlos Mário Velloso, j. 22.6.2004 (o grifo consta do original).

Não há falar, pois, no caso, em desempenho de atividade econômica, quando – aí, sim (e somente aí) – o princípio da *imunitate reciproca* deixaria de se fazer sentir.

IVb – Somos os primeiros a concordar que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando desempenham atividades econômicas, devem ser submetidas aos mesmos tributos que alcançam as empresas privadas em geral.⁵⁹

59. O Estado – no Brasil, representado pelas pessoas políticas (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) – não deve, em princípio, explorar diretamente atividades econômicas. Dito de outro modo, não lhe compete atuar no chamado *domínio econômico*, reservado que foi, pela Carta Magna, à iniciativa privada. Tal decorre, em última análise, da circunstância de nossa Economia ser do tipo *capitalista* e, bem por isso, proteger – observar, é claro, a *função social* – a propriedade dos bens de produção e a própria liberdade de contratar.

De fato, não resta dúvida de que a intervenção do Estado no domínio econômico impacta sobre o regime jurídico dos contratos e, por via reflexa, acutifa o próprio princípio da propriedade privada dos bens de produção.

Aos particulares, pois – ou, se preferirmos, à iniciativa privada –, é que compete primacialmente atuar neste importantíssimo setor de atividade.

Todavia, em nome de valores sobremodo importantes (imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo), é dado ao Estado, em caráter excepcional embora, agir operacionalmente no domínio econômico. Quando? Justamente quando a iniciativa privada falha ou não se interessa em atuar. Neste caso, o Estado tem, mais que a faculdade, o *dever* de operar nesta área de titularidade do setor privado.

Incontroverso, portanto, que o Estado pode exercer atividades econômicas, justamente para bem atender aos justos reclamos da coletividade.

Mas, afinal, o que vem a ser *atividade econômica*?

Temos para nós que *atividade econômica* é uma expressão aberta, que compreende não só as atividades negociais, como a própria atuação estatal. Neste sentido, também a prestação do serviço público (tipicamente estatal) envolve o desempenho de atividades econômicas.

Daí a necessidade de estabelecermos certos parâmetros de compreensão.

A propósito, Eros Roberto Grau considera, acertadamente, que *atividade econômica*, como gênero, compreende duas espécies: de um lado, o serviço público e, de outro, a que este autor denomina "atividade econômica em sentido estrito", cujo delineamento é dado pelo § 1º do art. 173 da CF. São suas palavras:

"Por certo que, no art. 173 e seu § 1º, a expressão conota *atividade econômica em sentido estrito*. Indica o texto constitucional, no art. 173, *caput*, as hipóteses nas quais é permitida ao Estado a exploração direta de *atividade econômica*. Trata-se, aqui, de atuação do Estado – isto é, da União, do Estado-

Chega-se a esta conclusão com a só leitura do art. 173, §§ 1º, II, e 2º, da CF:

"Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

"§ 1º. A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou prestação de serviços, dispondo sobre: (...) II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (...).

"§ 2º. As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado."

Incontroverso, portanto, que quando as empresas públicas e as sociedades de economia mista intervêm no domínio econômico devem vestir o figurino das empresas privadas, inclusive no que concerne à tributação.

Não podemos deixar de aplaudir a exigência constitucional, porquanto de pouco valeria o *caput* do precluído art. 173 declarar competir preferencialmente à iniciativa privada a exploração de atividades econômicas se as empresas públicas e as sociedades

-membro e do Município – como agente econômico em área da titularidade do setor privado. Insista-se em que *atividade econômica em sentido amplo* é território dividido em dois campos: o do *serviço público* e o da *atividade econômica em sentido estrito*. As hipóteses indicadas no art. 173 do texto constitucional são aquelas nas quais é permitida a atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios neste segundo campo.

"Da mesma forma, na redação originária do § 1º do art. 173, alterado pela Emenda Constitucional 19/1998, a expressão conotava *atividade econômica em sentido estrito*: (...)" (*A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 15ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2012, p. 101 – os grifos estão no original).

Como se vê, *atividade econômica* é gênero, que alberga duas espécies: a) o serviço público *lato sensu*; e b) a atividade econômica *stricto sensu*. Esta última é que vem indicada no § 1º do art. 173 da CF, compreendendo a produção de bens, sua comercialização e a prestação de serviços sob regime de direito privado. A vedação contida no *caput* deste mesmo art. 173 pesa apenas sobre tais atividades econômicas *stricto sensu*.

de economia mista, intervindo no mercado, pudessem desfrutar unilateralmente de privilégios fiscais. Com isto, acabariam fazendo uma verdadeira *concorrência desleal*, já que seus produtos ou serviços, livres dos custos da tributação, tenderiam a ser mais baratos que os das empresas privadas. Na prática, pois, a exploração preferencial das atividades econômicas pertenceria ao Estado (contrariando diretriz de nosso sistema constitucional).

Enfim, o art. 173 da CF impede que empresas públicas e sociedades de economia mista recebam tratamento tributário especial, em detrimento das empresas privadas.⁶⁰

Até aqui não vai, pois, novidade alguma: as empresas públicas e as sociedades de economia mista não são imunes à tributação por meio de impostos. Devem, em exemplário armado ao propósito, pagar IR, enquanto auferem rendimentos; IPTU, enquanto são proprietárias de imóveis urbanos; ISS, enquanto prestam, em caráter negocial, serviços de qualquer natureza; e assim por diante.

IVc – Estamos, no entanto, convencidos de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são tão imunes aos impostos quanto as próprias pessoas políticas, a elas se aplicando, destarte, o *princípio da imunidade recíproca*. Enquanto prepostas à atividade administrativa, não podem ser compelidas, nem mesmo por meio de lei, a efetuar o pagamento de impostos. É que a Constituição, neste particular, restringe, de modo indireto, as faculdades legislativas das pessoas políticas.⁶¹

Aprofundando o assunto, as empresas estatais, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia – e que, portanto, não exploram atividades econômicas – não se sujeitam

60. Implicitamente, o dispositivo em tela também veda que as empresas privadas sejam tributariamente discriminadas. Pelo contrário, todas devem receber tratamento tributário isonômico, exceção feita apenas às micro e pequenas empresas, que têm jus a "tratamento jurídico diferenciado" (art. 179 da CF).

61. Hart observa que a Constituição restringe os poderes legislativos do Estado, de modo indireto – vale dizer, dispondo que qualquer lei que contrarie certos postulados receberá a coima de nula (*El Concepto de Derecho*, 2ª ed., trad. de Genaro R. Carrío, México, Editora Nacional, 1980, pp. 82 e ss.).

à tributação por meio de impostos, justamente porque são a *longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar.

A circunstância de serem revestidas da natureza de *empresa pública* ou de *sociedade de economia mista* não lhes retira a condição de *pessoas administrativas*, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum.

Valem, a respeito, as observações do mesmo mestre Geraldo Ataliba: "Há delegação (o que só cabe por decisão legislativa) quando a pessoa política (União, Estado ou Município) cria uma entidade sob forma de empresa (pública ou mista) e a incumbem de prestar um serviço público. Assim, a empresa estatal é delegada e (na forma da lei) exerce serviço público próprio da entidade política cuja lei a criou".⁶²

A mesma ordem de raciocínio aplica-se às empresas estatais que praticam, na forma da lei, atos de polícia próprios da pessoa política que as criou.

Muito bem, as pessoas administrativas delegatárias de serviços públicos ou do poder de polícia titularizam interesses públicos, que lhes dão grande cópia de prerrogativas, inclusive no que concerne à tributação, a elas se aplicando, por inteiro, a imunidade do art. 150, VI, "a", da CF.

Sendo mais específicos, tais pessoas, enquanto, no exercício de suas funções típicas, auferem rendimentos, são imunes ao IR e aos demais tributos que incidem sobre lucros, receitas, rendimentos etc.; enquanto proprietárias dos imóveis que lhes dão *base material* para o desempenho de suas atividades típicas, são imunes ao IPTU; enquanto proprietárias de veículos automotores utilizados na prestação dos serviços públicos ou na prática de atos de polícia, são imunes ao IPVA; e assim avante.

Remarque-se que a circunstância de estas pessoas terem personalidade de direito privado não impede recebam especial proteção tributária, justamente para possibilitar a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia.

62. Geraldo Ataliba, "Empresas estatais e regime administrativo (Serviço público - inexistência de concessão - delegação - proteção ao interesse público)", RTDP 4/67, 1993.

Reforçando estas ideias, é ponto bem averiguado que algumas atividades só podem ser exploradas pelo Estado, entre nós representado pelas pessoas políticas (a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal). É que a Constituição entendeu que elas são tão essenciais ou dizem tão de perto com a soberania nacional, que não convém naveguem ao sabor da livre concorrência.

De fato, embora entre nós vigore o regime da livre iniciativa, aos particulares - e, por extensão, às empresas privadas - não é dado imiscuir-se em determinados assuntos. Quais assuntos? Basicamente os adnumerados nos arts. 21, 25, 30 e 32 da CF, que tratam, respectivamente, das competências administrativas da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal.

Assim, por exemplo, somente à União compete autorizar ou fiscalizar a produção e o comércio de material bélico (art. 21, VI, da CF), ou explorar os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens (art. 21, XII, "a", da CF) ou, ainda, exercer a classificação, para efeito indicativo, de diversões públicas e de programas de rádio e televisão (art. 21, XVI, da CF); somente aos Estados-membros cabe explorar os serviços locais de gás canalizado (art. 25, § 2º, da CF); somente aos Municípios é permitido organizar e prestar os serviços públicos de interesse local (art. 30, V, da CF); e assim por diante.

Os particulares só ingressam no campo reservado aos serviços públicos ou aos atos de polícia quando contratados pelo Estado, segundo as fórmulas da concessão e permissão. Mas, mesmo quando isto acontece, o Estado não se desonera do dever e da titularidade de supervisioná-los. Afinal, os serviços e os atos de polícia continuam públicos. Não migram, por força da concessão ou da permissão, para as hostes do direito privado.

O que estamos querendo significar é que, do mesmo modo em que há um campo reservado à livre iniciativa (art. 170 da CF), há um outro reservado à atuação estatal (art. 175 da CF).

Excepcionalmente admite-se que o Estado intervenha no campo reservado à livre iniciativa, o que ele faz por intermédio de suas empresas públicas e de suas sociedades de economia mista. Quando isto acontece, deve submeter-se ao regime jurídi-

co tributário aplicável às empresas privadas, conforme estatui o já estudado art. 173 da Carta Magna.

Quando, porém, a empresa pública ou a sociedade de economia mista são delegatárias de serviços públicos ou de poder de polícia, elas, por não concorrerem com as empresas privadas, não se sujeitam aos ditames do precitado art. 173.

O que estamos querendo significar é que as sociedades mistas e as empresas públicas, enquanto delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são instrumentos do Estado e, neste sentido, são entidades tão públicas quanto ele. Desempenham atividades que as empresas privadas jamais assumiriam, a não ser que contratadas pelo próprio Estado, sob a forma de concessão ou de permissão.

Podemos, pois, dizer que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de poder público que exercitam, são, *tão só quanto à forma*, pessoas de direito privado. *Quanto ao fundo* são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia. Acabam fazendo as vezes das autarquias, embora – damos-nos pressa em proclamar – com elas não se confundam.

Neste sentido, enquanto atuam como se pessoas políticas fossem, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem ter embaraçada ou anulada sua ação pública por meio de impostos. Esta é a consequência de uma interpretação sistemática do art. 150, VI, “a”, da CF.

Não se deve distinguir entre a empresa estatal e a pessoa política que a instituiu, mas, simplesmente, se a hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) do imposto provém da prestação de serviços públicos ou do exercício do poder de polícia, isto é, de atividades de competência governamental. Em caso afirmativo, são, s.m.j., alcançadas pelos benefícios do art. 150, VI, “a”, da CF.

A nosso ver, o princípio da *imunidade recíproca* alcança as pessoas políticas (imunidade subjetiva) e os serviços e atos de polícia de que são titulares (imunidade objetiva).

Leciona, a propósito, Ruy Cirne Lima: “(...) E como administração se diz assim a atividade como o agente desta (...), também

serviço público diz-se assim a prestação ao público como a organização de bens e pessoas, constituída para executá-lo (...)”.⁶³

Parafraseando o inolvidável mestre gaúcho: “e como administração se diz assim a atividade como o agente desta, também ato de polícia diz-se assim a prestação ao público, como a organização de bens e pessoas, constituída para praticá-lo”.

Daí a entidade delegada, quer preste serviço público, quer exerça o poder de polícia, ser imune a impostos.

Em suma, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando prepostas à atividade administrativa (*lato sensu*), isto é, enquanto desempenham funções estatais, não podem ser sujeitos passivos de impostos (federais, estaduais ou municipais).

IVd – De consequência, são imunes a impostos que incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços diretamente relacionados com suas finalidades essenciais (cf. o art. 150, VI, “a”, e § 3º, da CF). Os ganhos (receitas) que obtêm com o exercício do *poder de polícia* ou com a prestação de *serviços públicos* não podem ser tributados por meio de impostos (ou de *contribuições* que revisitam esta característica). Tais ganhos são objetivamente imunes.⁶⁴

Desenvolvendo um pouco melhor a ideia, temos que todo o agir de uma empresa estatal é preordenado na lei autorizadora de sua criação e definidora das finalidades que deve perseguir e, na medida do possível, alcançar.

É o que, em última análise, vem proclamado no art. 37 e seu inciso XIX da CF, *verbis*: “Art. 37. A Administração Pública Direta e Indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da *legalidade*, *impressoalidade*, *moralidade*, *publicidade* e *eficiência* e, também, ao seguinte: (...) XIX – somente por *lei específica* poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo

63. Ruy Cirne Lima, *Princípios de Direito Administrativo*, 7ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2007, p. 204.

64. Assim, por exemplo, as receitas que as empresas estatais auferem ao praticarem atos de polícia ou ao prestarem serviços públicos não podem ser alcançados pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação" (grifamos).

Note-se que o texto constitucional, acolhendo lições da doutrina e da jurisprudência, não mais alude à criação da empresa pública e de sociedade de economia mista por meio de lei, mas sim à autorização legal para sua criação.

E, obviamente, tal autorização legal pressupõe a fixação dos objetivos a serem alcançados pela estatal, como bem destaca Maria Sylvia Zanella Di Pietro: "(...) a vinculação aos fins definidos na lei instituidora é traço comum a todas as entidades da Administração indireta e que diz respeito ao princípio da especialização e ao próprio princípio da legalidade; se a lei as criou, fixou-lhes determinado objetivo, destinou-lhes um patrimônio afetado a este objetivo, não pode a entidade, por sua própria vontade, usar esse patrimônio para atender a finalidade diversa".⁶⁵

A estas oportunas observações permitimo-nos acrescentar que nem mesmo ao Poder Executivo é dado alterar, *somente própria*, tais finalidades, sob pena de incidir em manifesta ilegalidade.

IVe – Também quando se veem judicialmente compelidas a pagar seus débitos, tais pessoas administrativas não se sujeitam – pelo menos no que concerne à execução – às regras do direito privado, mas, sim, às do direito público.

Qualquer processo de execução contra elas tentado só poderá prosperar na forma do art. 730 do CPC, que, de sua feita, deita raízes no art. 100 da CF (com a redação dada pela EC 62/2009). Devem ser citadas para, querendo, opor embargos, sumando-se o incidente da penhora. Se não forem interpostos no prazo legal, o Judiciário promoverá a expedição do precatório.

É que, juridicamente falando, as empresas delegatárias de serviços públicos, pelas funções que desempenham, podem ser equiparadas à Fazenda Pública, inclusive e principalmente quando se veem constrangidas judicialmente ao pagamento de seus débitos.⁶⁶

65. Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Direito Administrativo*, 5ª ed., São Paulo, Atlas, 1995, p. 333 (os grifos estão no original).

66. É ponto pacífico que os bens públicos são indisponíveis, imprescritíveis e impenhoráveis. É que as pessoas que os detêm – ainda que na quali-

dade de delegatárias – não elegem livremente seus fins, mas, pelo contrário, estão submetidas ao regime administrativo, cumprindo, destarte, a *vontade da lei* (cf. Jean Rivero).

Outra não é a lição do preclaro jurista Celso Antônio Bandeira de Mello: "*As pessoas administrativas não têm (...) disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização*". Esta disponibilidade está permanentemente retida nas mãos do Estado (...) em sua manifestação legislativa. Por isso a administração e a pessoa administrativa, (...) têm caráter meramente instrumental" (*Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, São Paulo, Ed. RT, 1968, p. 298 – os grifos são do autor).

Também os bens de empresas públicas e de sociedades de economia mista, quando delegadas de serviço público, são – porque afetados ao uso público – *bens públicos*. Outras palavras, por tornarem possível a atividade administrativa, ganham o *status de bens públicos*. Vai daí que também eles são impenhoráveis, inalienáveis e imprescritíveis.

Remarque-se que a circunstância destas pessoas terem personalidade de direito privado não impede recebam especial proteção para os serviços que prestam e para os bens que os tornam possíveis. Tais bens estão tão protegidos quanto os que pertencem ao próprio Estado.

Isto explica por que os bens destas entidades não podem ser submetidos à penhora. De fato, estando vinculados ao desempenho de uma função pública, não podem receber o mesmo tratamento jurídico dispensado aos bens das empresas privadas e dos particulares. É o interesse público, em última análise, que sinaliza neste sentido, já que tais pessoas partilham da atividade administrativa do Estado.

Estamos, com estas assertivas, querendo significar que o patrimônio das empresas públicas e das sociedades de economia mista, quando delegadas de serviço público, é *patrimônio público*, assim devendo ser tratado.

Tal linha de raciocínio recebe o prestigioso abono de Ruy Cirne Lima, para quem o patrimônio administrativo alberga "todos os bens, pertencem a quem pertencerem, que participam da atividade administrativa e se achem, por isso mesmo, vinculados aos fins desta" (*Princípios de Direito Administrativo*, cit., 7ª ed., p. 187).

Sobremais, o próprio princípio da continuidade do serviço público impede que os bens destas *empresas públicas e sociedades de economia mista* venham penhorados. Realmente, subtrair bens de tais entidades, fatalmente pode levar à paralisação – quando não à total cessação – do serviço público, fato que absolutamente nossa ordem jurídica não tolera.

Assim, diga-se de passagem, já se pronunciou o Pretório Excelso, ao decretar a impenhorabilidade de bens de empresa pública (Empresa de Correios e Telégrafos) que explora serviço monopolizado (RE 100.433-9-R), 1ª Turma, j. 17.12.1984, rel. Min. Sydney Sanches, v.u., DJU 8.3.1985, RT 604/260).

Em suma, os bens das empresas públicas e das sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos, submetem-se ao regime de direito público próprio dos *bens públicos de uso especial*. São impenhoráveis.

Em decorrência do exposto, estas pessoas, conquanto de direito privado, não podem sofrer a execução comum, já que esta rende ensejo

à penhora. De revés, só poderão ser executadas na forma do art. 100 da Constituição da República ("os pagamentos devidos pelas Fazendas ... em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios"), que dá supedâneo ao art. 730 do CPC: "Art. 730. Na execução por quantia certa contra a Fazenda Pública, contar-se-á a devedora para opor embargos em dez (10) dias; se esta não o opuser, no prazo legal, observar-se-ão as seguintes regras: I - o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do tribunal competente; II - far-se-á o pagamento na ordem de apresentação do precatório e à conta do respectivo crédito".

Nota-se, pois, que a execução contra a Fazenda Pública pressupõe anterior decisão em *processo de conhecimento*, com ampla discussão do *mérito* da dívida. Melhor dizendo, contra a Fazenda Pública, só é possível executar *decisão judicial (título executivo judicial)*. São o art. 100 da Constituição da República e o art. 730 do CPC que implicitamente determinam que, sendo o devedor a Fazenda Pública, contra ela deve haver, primeiro, uma ação de conhecimento e, depois, uma execução (com base na decisão judicial nela obtida), observada a ordem de apresentação dos precatórios.

Melhor explicitando, a Fazenda Pública não pode ser executada com base num *título executivo extrajudicial*, aí compreendida a *certidão da dívida ativa*.

Geraldo Ataliba, do alto de sua autoridade, demonstra por que motivo a cobrança de dívidas contra pessoas políticas ou a elas equiparadas não pode ser feita do mesmo modo que a cobrança de dívidas dos particulares. Ouçamos novamente o mestre: "O processo de execução é diferente em atenção à qualidade de titulares de interesses indisponíveis, que possuem as pessoas públicas, bem como em razão do regime especial de seus bens, garantia dos créditos de toda e qualquer pessoa. Se o patrimônio, como um todo, ou determinado bem, em especial - no caso de contrato entre pessoas privadas - é a garantia de seus débitos, já o mesmo não se dá no que respeita às pessoas públicas. Estas têm no seu patrimônio instrumento de promoção de suas funções públicas e tarefas administrativas. Por isso os bens públicos não podem ser havidos como garantia de seus débitos" (*Empréstimos Públicos e seu Regime Jurídico*, São Paulo, Ed. RT, 1973, pp. 234-235).

Todas estas considerações valem para as entidades estatais delegadas de serviço público, ainda que assumam a forma de empresas públicas ou de sociedades de economia mista.

Nem se diga que tais pessoas, porque constituídas sob a modalidade de direito privado, não podem ser subsumidas ao conceito de *Fazenda Pública*. É que, como já se proclamou, pelo tipo de função que desempenham, adquirem a natureza de entes públicos, sendo, pois, abrangidas pelos dispositivos acima citados.

Por aí percebemos que nem mesmo a pessoa política (União, Estado, Município ou Distrito Federal) pode constituir unilateralmente em dívida uma entidade estatal, delegada de serviço público. Noutra giro verbal, não lhe é dado extrair, contra ela, nenhuma certidão da dívida ativa (título executivo extrajudicial, a que alude o art. 585, VI, do CPC).

O interesse público que norteia o agir destas pessoas impede ve-nha interrogada a especial proteção que o Diploma Supremo dispensa ao

IVf - No mais das vezes, o próprio Estado (no Brasil re-presentado, como vimos, pelas pessoas políticas) leva avante patrimônio do Estado (*lato sensu*). Do contrário, o serviço público que elas prestam poderia vir a sofrer interrupções ou, mesmo, cessar, em detrimento dos indisponíveis direitos da coletividade.

Em remate, inadmissível a possibilidade de penhora de seus bens, porque isto fatalmente levaria à aplicação de verbas em pagamentos não programados em seu orçamento, fenômeno que, por sem dúvida, acarretaria o caos administrativo.

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegadas de serviço público, estão abaixo da *relação de administração* (Ruy Cirne Lima) e, nesta medida, só podem agir nos limites e nos termos da lei. Mais: sendo prestadoras de serviços públicos, participam da atividade administrativa estatal.

Seus bens pertencem ao domínio público, vale dizer, integram o *patrimônio administrativo* do Estado e, em consequência, não podem ser penhorados. O interesse público, que exige que seus serviços não sofram solução de continuidade, impede sejam alvo de execução comum (que - torna-se a repetir - gira em torno da penhora).

Assim, elas não podem ser compelidas a garantir o direito patrimonial de seus credores (por mais privilegiados que sejam) com a penhora de seus bens, mas, apenas e tão somente, com a inclusão de verba prevista em seus orçamentos, que será paga observada a ordem de apresentação dos precatórios.

Ainda que condenadas, por sentença judicial, a pagar determinada dívida, estão submetidas - não porque *sociedades de economia mista* ou *empresas públicas*, mas porque *pessoas administrativas exercentes de funções públicas* - aos ditames do art. 100 da Lei Maior.

Em suma, o pagamento coativo de seus credores deve ser feito por via de precatório, e não por meio de *depósito direto*, à disposição do juízo. A certidão da dívida ativa contra ela extraída não é idônea a garantir execução contra esta pessoa administrativa.

Não devemos perder de vista que a norma insculpida no art. 100 da CF (*fundamento de validade* ao art. 730 do CPC), objetiva viabilizar a submissão do Poder Público ao princípio que confere preferência jurídica a quem dispuser de precedência cronológica, nos termos, aliás, da vetusta parêmia *pruus in tempore, potior in jure*.

Recordemos, demais disso, que este mesmo art. 100 determina uma forma específica de satisfação de crédito contra a Fazenda Pública, ou a quem a ela estiver equiparado: o *precatório*, que, dando tempo para que o devedor organize suas finanças, garante a manutenção do serviço público.

E, já que chegamos até aqui, calha afirmar que o precatório só é possível diante de decisão de segundo grau. Nunca de decisão monocrática, que, de resto, está submetida, quando desfavorável ao Poder Público, ao *dúpio grau de jurisdição*. Por muito maior razão (argumento *a fortiori*), o precatório entremostra-se impróprio em execução provisória, prolatada antes da própria decisão de primeira instância.

as atividades administrativas que lhe são constitucionalmente cometidas. Com frequência, porém, tais atividades vêm desempenhadas, sob sua supervisão, controle e responsabilidade, por pessoas dele distintas, como, por exemplo, as empresas estatais, que se subdividem em *empresas públicas* e *sociedades de economia mista*.

Ambas são pessoas jurídicas de direito privado, criadas por lei, como instrumento de ação do Estado. A principal diferença é que as empresas públicas podem assumir quaisquer das formas admitidas em Direito e seu capital é formado unicamente por recursos públicos, ou seja, provenientes das próprias pessoas políticas ou da chamada *administração indireta*. Já, as sociedades de economia mista são formadas com capitais governamentais e particulares e devem obrigatoriamente assumir a forma de sociedade anônima.

Um ponto, porém, precisa ser destacado: a natureza de *empresa pública* ou de *sociedade de economia mista* — que vai marcar, inclusive, a competência para processar e julgar as causas em que forem interessadas (nos termos do art. 109, I, da CF, compete à Justiça Federal processar e julgar “as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes do trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho”) —, é revelada pelo *regime jurídico* a que uma e outra estão submetidas e, não, pela designação recebida da lei que as instituiu.

Portanto, se uma estatal receber o *nomen iuris* de *sociedade de economia mista*, mas seus capitais constitutivos forem exclusivamente governamentais, ou o capital privado for insignificante ou, ainda, meramente simbólico, será verdadeira *empresa pública* e, como tal deverá ser tratada, inclusive para fins processuais. No rigor dos princípios, só há falar em sociedade de economia mista quando, nela, efetivamente, somam-se capitais públicos e privados e vislumbra-se a *affectio societatis* entre o Poder Estatal e os particulares. Já, *há mera aparência*, quando ausentes o elemento subjetivo e o real aporte dos capitais privados.

Infelizmente, são muito comuns, em nosso País, sociedades de economia mista meramente simbólicas, com capital 90%, ou mais, estatal, e presença insignificante ou, mesmo, ficta, de

privados. Tais entidades são, em tudo e por tudo, apesar de seu *nomen iuris*, *empresas públicas*, assim devendo ser consideradas, para todos os efeitos.

Voltamos a insistir que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando prestam serviços públicos, são submetidas ao *regime jurídico administrativo*, acompanhado das prerrogativas e sujeições que colocam a Administração Pública numa posição de supremacia, em relação aos particulares. Absolutamente não se sujeitam às regras do art. 173 da CF, mas às de seu art. 175, que garante a continuidade do serviço público.

Em suma, a empresa estatal delegatária de serviço público *juridicamente é Administração Pública, faz Administração Pública e tem os atributos* (positivos ou negativos) da Administração Pública. Desfruta, pois, do *regime protetor* que a Constituição Federal reservou aos bens e dinheiros públicos, inclusive no pertencente à imunidade tributária.

V — Por fim, o titular de promessa de compra e venda de imóvel de uma pessoa política (depois, evidentemente, da imprecindível *desafetação*) sujeita-se ao recolhimento do imposto específico (o ITBI). Do mesmo modo deve pagar ITBI quem adquire imóvel de pessoa política. É que a imunidade em tela está circunscrita às pessoas políticas; não se estende a terceiros.

4.2 As imunidades dos templos de qualquer culto

I — Os templos de qualquer culto são imunes à tributação por meio de impostos, *ex vi* do disposto no art. 150, VI, “b”, da CF.

Esta imunidade — convém que de logo se frise — representa a extensão do direito fundamental à *liberdade de consciência e de crença*, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII, da CF, *verbis*: “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) VI — é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; VII — é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência

Já, o *direito de manifestar suas convicções* garante a todas as pessoas, individual ou coletivamente, em público ou em caráter privado (inclusive na prisão⁶⁹), exercitar o culto, com seus dogmas e liturgias, bem como ensiná-los, sem vir sofrer, por isso, quaisquer constrangimentos ou danos.⁷⁰

Por fim, o *direito à objeção de consciência* concede ao indivíduo a faculdade de, em nome das suas convicções espirituais, subtrair-se às obrigações legais (v.g., ao serviço militar obrigatório) sem sofrer qualquer tipo de sanção, a menos que se recuse “a cumprir prestação alternativa, fixada em lei” (art. 5º, VIII, da CF).

Vai daí que não pode haver qualquer forma de discriminação (*princípio da não discriminação*)⁷¹ fundada nas convicções religiosas das pessoas. Exige-se da parte do Estado uma postura pró-ativa, capaz de garantir a cada indivíduo a opção de, sem

69. Evidentemente, o detento terá, apesar seu direito fundamental à liberdade religiosa, que suportar as limitações inerentes à condenação e às exigências próprias de sua execução. Não poderá, por exemplo, dirigir-se livremente ao templo de sua preferência, nem participar de procissões ou romarias. São as decorrências lógicas da própria privação da liberdade física a que, em razão da condenação criminal, está submetido.

70. Esse direito pode ser restringido, motivadamente (portanto, com possibilidade de controle judicial), por razões de ordem, saúde ou segurança pública, e sempre com base em lei.

71. Ana Maria Guerra Martins tece oportunas considerações acerca do *princípio da não discriminação*, *verbis*:

“Este princípio baseia-se na igualdade de todos os seres humanos e é uma decorrência da igual dignidade de todos os seres humanos. É afirmado no art. 1º, § 3º, da Carta das Nações Unidas, nos arts. 1º e 2º da DUDH (*Declaração Universal dos Direitos do Homem*) e em todos os instrumentos internacionais de direitos humanos, de entre os quais cumpre destacar o art. 2º, n. 1, do PIDCP (*Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos*).

“O princípio da não discriminação supõe que deve ser dado um tratamento igual a indivíduos e situações iguais e implica a existência de uma norma que prescreva essa igualdade de tratamento.

“As convenções de âmbito geral adoptam uma postura global e esforçam-se por levar em conta toda a discriminação, proibindo as discriminações em função do sexo, da raça, da língua, da religião, das opiniões, do nascimento, da origem nacional ou social, de pertencer a uma minoria nacional, da fortuna ou ainda qualquer outra situação” (*Direito Internacional dos Direitos Humanos*, Coimbra, Livraria Almedina, 2006, pp. 173-174 – esclarecemos nos parênteses e grifamos).

religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva; VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei; (...).”

Como facilmente se percebe, a *ratio essendi* destes dispositivos é garantir a todas as pessoas sua religiosidade e, mais que isso, permitir que a divulguem e manifestem livremente. A Constituição conferiu-lhes a titularidade ativa do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa.⁶⁷ Assim, qualquer medida, seja legislativa, seja administrativa, que, sem razão plausível, anule ou tolha a liberdade de culto padecerá de inconstitucionalidade.⁶⁸

II – A liberdade religiosa, uma das manifestações dos direitos humanos em sociedade, tem três dimensões: individual, social e política. Com efeito, abrange (i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política).

Desenvolvendo a ideia, o *direito de ter convicções* protege o foro íntimo das pessoas, permitindo que cultivem, sem qualquer empeco, suas crenças religiosas.

67. Nunca é demais lembrar, com Ricardo Lobo Torres, que “é por intermédio das imunidades que as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário” (*Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*, Rio de Janeiro, Renovar, 1995, p. 50).

68. Concordamos com Ives Gandra da Silva Martins quando sustenta a inconstitucionalidade da aplicação, pura e simples, do art. 276 da Lei 9.503/1997 (Código de Trânsito Brasileiro) contra os sacerdotes católicos, no exercício de suas atividades pastorais (v.g., para ministrar os sacramentos a fiéis hospitalizados), dirigirem seus automóveis após ingerirem pequenas quantidades de vinho durante a celebração da missa. Este dispositivo, com a redação dada pela Lei 12.760/2012, prescreve severas sanções (as previstas no art. 165 da Lei 9.503/1997) ao condutor do veículo automotor que apresentar “qualquer concentração de álcool por litro de sangue ou por litro de ar alveolar”.

Argumenta o douto jurista que a penalização, nestas circunstâncias, do sacerdote católico representa “cerceamento de sua ação pastoral”, a impor a decretação da inconstitucionalidade da norma, “sem redução do texto legal, que seria mantido, exceto nessa hipótese” (“Álcool, tolerância zero e Constituição”, in *Diário do Comércio*, ed. de 5.2.2013).

qualquer prejuízo ou ameaça, adotar, ou não, uma religião⁷² ou, se entender oportuno, mudar para outra.

Como vemos, a liberdade religiosa, afirmada em nosso texto constitucional, reclama, máxime das autoridades públicas, o pleno respeito às convicções e à independência espiritual de cada indivíduo. Direito fundamental, consagrado na própria *Declaração Universal dos Direitos Humanos* (art. 18), da qual o Brasil é signatário, é, em nosso ordenamento constitucional, "cláusula pétrea", não podendo, pois, ser derogado, nem mesmo por meio de emenda constitucional.

Em suma, o Estado Brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas – sejam quais forem – de seus habitantes, pelo que deve manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no País.⁷³

III – Remarque-se que o País assegura a livre manifestação de qualquer culto. Daí o desafio constante de, sem perda do secularismo, proteger o direito fundamental à liberdade religiosa, que se imbrica num dos pilares do nosso ordenamento jurídico: a *dignidade da pessoa humana*.⁷⁴ É ela que justifica a atribuição de *direitos fundamentais* aos cidadãos, quando se defrontam com o Estado-Poder.⁷⁵

72. O Estado não pode obrigar as pessoas a terem uma crença religiosa ou a participarem, contra sua vontade, de atividades espirituais; tampouco pode prejudicar a quem delas se abster.

73. Em consequência do *princípio da isonomia*, as vantagens, inclusive tributárias, que uma confissão religiosa recebe devem ser estendidas às demais.

74. Para não deixar qualquer dúvida a respeito, a CF, já em seu art. 1º, III, enuncia solenemente que a República Federativa do Brasil também se fundamenta na "dignidade da pessoa humana". O indivíduo é o limite e a base do domínio político da República, motivo pelo qual a *dignitas humana* é inviolável, ou seja, é um bem jurídico absoluto, que não pode ser lesado por pessoa alguma, seja de direito público, seja de direito privado. Também é inalienável e irrenunciável, já que a vida não pode ser degradada a um sem-valor, nem mesmo por seu titular.

75. Nessa linha, José de Melo Alexandrino acentua, com propriedade, que, "num ordenamento de Estado constitucional, os *direitos fundamentais constituem garantias jurídicas dirigidas contra o Estado ou principalmente contra o Estado*. Esta regra é inquestionável: tem uma justificação histórica e filosófica; tem justificação nos textos e na estrutura das Constituições, encontrando o mais amplo acolhimento na prática de todas as ordens jurídicas das so-

Justamente em função de todos estes motivos, a imunidade do art. 150, VI, "b", da CF deve ser interpretada com vistas largas. Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas –, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias etc.).

E nem se diga que no texto constitucional está escrito "templos" (locais do culto) – e, portanto, o que foge disso é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta em face da interpretação sistemática dos dispositivos acima citados e do próprio "Preâmbulo" da Carta Suprema.⁷⁶

Ademais, como os templos, em si mesmos considerados, não têm nem *renda* nem *patrimônio*, nem prestam *serviços*, segue-se, necessariamente, que a imunidade em tela se subjetiva na *Igreja* – vale dizer, na pessoa jurídica, regularmente constituída, que mantém, como *finalidade essencial* (art. 150, § 4º, da CF), atividades religiosas.⁷⁷

IIII – A propósito, vale salientar que a expressão "templos de qualquer culto" há de receber interpretação abrangente, de modo

idades abertas; tem uma justificação funcional e é defensável segundo os quadros da Ciência Jurídica" (*Direitos Fundamentais: Introdução Geral*, Estoril, Príncipeia, 2007, p. 96 – os grifos são do autor).

76. O "Preâmbulo" da Constituição Federal assim dispõe: "Nós, representantes do Povo Brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a *proteção de Deus*, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil" (grifamos).

77. No mesmo sentido, Regina Helena Costa observa: "Ora, os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea 'b' do inciso VI do art. 150 (§ 4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços" (*Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 157).

que, no contexto constitucional, deve ser tomada no sentido de Igrejas, em suas várias formas organizacionais.⁷⁸

Por Igreja entendemos a instituição religiosa que cultua, por meio de ritos próprios, um Ser Transcendental e que, no dizer expressivo de Del Giudice, "tende a conseguir o bem comum sobrenatural da santificação dos fiéis".⁷⁹

Assentada esta premissa, é o caso de indagarmos: que impostos poderiam eventualmente alcançar os "templos de qualquer culto"?

Vários impostos, apressamo-nos em responder.

De fato, sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano/IPTU; sobre o serviço religioso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza/ISS; sobre as esmolas e dízimos, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica/IRPJ; sobre a aquisição de bens imóveis destinados ao culto, o imposto sobre a transmissão "inter vivos", por ato oneroso, de bens imóveis/ITBI; e assim avante.

Ora, nenhum destes impostos – nem quaisquer outros que incidam sobre atos ou fatos coligados ao exercício das atividades religiosas – pode incidir sobre os "templos de qualquer culto", em consequência da regra imunizante em estudo.

IV – Sempre mais se revela que a alínea "b", em foco, visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, da fé que elas têm em certos valores transcendentes. O Estado (aqui, tomado no sentido de pessoa política tributante) não pode, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício dos cultos religiosos.

Portanto, o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes "sobre o patrimônio, a renda ou os serviços", mesmo quando tais fatos jurídico-econômicos fossem relacionados, na dicção do art. 150,

78. V., infra, subitem 4.2.1.

79. Del Giudice, *Naciones de Derecho Canónico*, Pamplona, 1955, p. 44.

IV, da Lei Maior, com as "finalidades essenciais" (art. 150, § 4º) do culto.

Aqui chegados, vale relembrar célebre decisão (caso "McCulloch vs. Maryland") expandida em 1819 pela Suprema Corte norte-americana, à época presidida pelo legendário John Marshall. Nesse autêntico *leading case* ficou assentada ideia que, sendo universal e atemporal, vale até hoje, inclusive para o Brasil, a saber: "A competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir".

Ora, não se deseja – e a Constituição brasileira expressamente não o admite – que as pessoas políticas prejudiquem, muito menos destruam, os cultos religiosos, que devem ser livres.

Assim, as pessoas políticas não podem exigir impostos dos "templos de qualquer culto". Insista-se: das Igrejas, com suas mantenedoras.

Mais e mais se robustece a ideia de que a Constituição garante, inclusive com a imunidade tributária em tela, a liberdade de culto e a igualdade entre as crenças religiosas (Sacha Calmon Navarro Coêlho) – o que, de resto, vem proclamado em seu já citado art. 5º, VI.

Pois bem. Uma das fórmulas encontradas para tanto foi justamente esta: vedar a cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto. A Constituição estende a imunidade tributária aos cultos religiosos, sem olhar para a Igreja que os promove, pelo quê fica vedada qualquer atividade legislativa capaz de submetê-la ao pagamento de tributos não vinculados.

V – Abrindo um ligeiro parêntese, a imunidade em estudo é decorrência natural da separação entre a Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República (1889) e mantida até os dias atuais.

Sabemos que durante o Império (de 1822 a 1889) tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana.⁸⁰

80. O art. 5º da Constituição de 1824 consagrava privilégio para a religião católica apostólica romana: "Art. 5º. A religião católica apostólica romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo". A situação perdurou até

As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado.⁸¹

Com a proclamação da República, que se inspirou no *Positivismo* de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado, que se tornou laico, deixando de privilegiar qualquer religião, ainda que majoritária; pelo contrário, passou a aceitar todas elas, a começar pelas minoritárias.⁸²

Esta asserção vem confirmada pelo art. 19, I, da CF, que estabelece: "Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público".

Logo, o Estado Brasileiro é incontestavelmente laico - vale dizer, não confessional. Todavia, como já sinaliza o "Prêambulo" de nossa Carta Magna (que invoca a proteção "de Deus", no sentido de "Ser Transcendental"), está longe de ser ateu ou inimigo

que, proclamada a República, o Governo Provisório determinou a liberdade de cultos e a igualdade das religiões, com a edição do Decreto 119-A, de 7.1.1890.

81. Isso era, a um tempo, bom e mau para a religião católica apostólica romana. *Bom*, porque a Igreja Católica tinha todas as facilidades (por exemplo, os bispos, sacerdotes e religiosos em geral eram considerados funcionários públicos do Império, fazendo jus a salário e aposentadoria). E *mau*, porque, apesar da benesse, e justamente em razão dela, perdeu quase que completamente sua autonomia. Para termos uma ideia deste aspecto negativo, basta lembrar que nenhum bispo católico podia ser ungido por Roma sem o *placet* do Imperador. Havia, pois, no Brasil da época, um verdadeiro cesaropapismo, à semelhança do que existiu na própria Roma sob o governo de Constantino, o Grande. Merece registro, neste passo, a célebre *Questão Religiosa*, quando alguns bispos católicos criticaram o Imperador, sendo, em consequência, encarcerados. Sob o aspecto jurídico, nenhuma injuridicidade sofreram, já que, sendo funcionários do Império, tinham o dever de obediência ao Imperador, que os impedia de tecer, em público, comentários desairosos à sua pessoa.

82. Graças a essa inteligência, tem-se aceitado que também são *templos* a Loja Maçônica, a Igreja da Razão (Igreja Positivista) e o Centro Espírita. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade, até porque o benefício em tela é mais necessário às religiões incipientes que àquelas que, tendo grande número de fiéis, bem ou mal, sempre encontrariam meios de sobrevivência, ainda que compelidas a suportar pesadas cargas fiscais.

da fé. Pelo contrário, respeita todas as religiões, conquanto delas se mantenha equidistante, e dá às pessoas a opção de, sem sofrerem gravames fiscais, virem a praticar qualquer delas ou, até, não praticarem nenhuma.

A *ratio essendi* do art. 150, VI, "b", da CF é o direito fundamental à liberdade religiosa, como bem o percebeu Ricardo Lobo Torres, *verbis*: "O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a *liberdade religiosa*, um dos pilares do Liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser - ou não praticar nenhuma - sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais".⁸³

Evidentemente, o Estado tolera as religiões que não ofendem nem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que toda religião é legítima - presunção, esta, que só cede passo diante de inequívoca prova em contrário, a ser produzida pelo Estado, perante o Poder Judiciário, assegurado à Igreja o exercício de seu direito constitucional à ampla defesa, com o contraditório e o devido processo legal.

Entretanto, como o Direito não se compadece com fraudes e abusos, é mister averiguar, com cuidado, se o "culto" atende aos requisitos mínimos de espiritualidade e transcendentalidade, para que venha guindado ao patamar de verdadeira religião.⁸⁴

VI - Retornando à questão central, os "templos de qualquer culto" são, como vimos, imunes a impostos.

Mas a própria palavra "templos" tem sido entendida com certa dose de liberalidade. Assim, são considerados *templos* não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos - isto é, os locais onde o culto de professa - mas também seus *anexos*, vale dizer, os imóveis que tornam possível

83. Ricardo Lobo Torres, *Os Direitos Humanos e a Tributação ...*, cit., p. 211 (os gritos são do autor).

84. Pelo menos para os fins do disposto no art. 150, VI, "b", da CF, não revestiria a condição de *culto* uma hipotética "Igreja" que tivesse por objetivo "adorar" um grande herói do esporte.

ou, quando pouco, facilitam a prática da religião.⁸⁵ Exemplificando, consideram-se *anexos* dos templos, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério onde os religiosos ou os membros das ordens terceiras são sepultados etc., desde que estes imóveis venham empregados – como observa Aliomar Baleeiro – nas atividades essenciais do culto. Implementada esta condição, também eles não podem sofrer a incidência do IPTU. Já, nas religiões protestante, evangélica ou pentecostal são *anexos* dos templos a casa do pastor (local pertencente à confissão religiosa, onde o pastor reside, prepara suas prédicas, recebe os fiéis etc.); o centro de formação de pastores etc.; na israelita, a casa do rabino (observados os mesmos requisitos), o centro de formação de rabinos (o rabinato); na umbandista, a casa do “pai de santo”, o terreiro onde são doutrinados os sacerdotes do culto; etc. Neste ponto não podemos ser preconceituosos, afrontando o designio constitucional.⁸⁶

De fato, de pouco valeria considerar imune ao IPTU o templo propriamente dito e fazer incidir esse tributo sobre o imóvel pertencente à confissão religiosa onde o oficiante do culto reside, elabora suas homilias, atende aos interessados em obter assistência espiritual. Seria o mesmo que dar com a mão direita e tirar com a esquerda – o que, por óbvio, a Constituição não faz.

VII – Em relação ao imóvel rural, a Igreja regularmente constituída também goza de imunidade tributária quando nele se desenvolvem atividades essenciais ao culto – como, por exemplo, a formação de religiosos. A situação não se descaracteriza, ainda que presentes ali empreendimentos hortifrutigranjeiros

85. Em sentido contrário, Pontes de Miranda entende que as próprias residências dos padres, pastores, rabinos etc. só são alcançadas pela imunidade se estiverem “dentro do próprio edifício do templo” (*Comentários* ..., cit., t. II, p. 425).

86. Valem, a propósito, as oportunas ponderações de Sacha Calmon Navarro Coelho, *verbis*: “O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espirita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária” (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, pp. 303-304).

ou agropastoris, desde que, no entanto, a produção se destine ao consumo interno, e não ao comércio.

Estão igualmente abrangidos pela imunidade em tela os rendimentos obtidos pela Igreja quando promove uma quermesse, desde que, comprovadamente, revertam em benefício do culto. O mesmo podemos dizer dos serviços de comunicação radiofônica e televisiva, se realizados com o propósito de evangelização.

Afinal, a própria existência do templo traz à sirga o reconhecimento de sua plena autonomia e, por via de consequência, o direito à criação e fruição dos meios materiais para a plena realização de seus fins espirituais.

VIII – De qualquer modo, a imunidade, como anota Luís Eduardo Schoueri, não pode atropelar o princípio constitucional da livre iniciativa; e, assim, não se estende às atividades que podem ser exercidas, com igual proveito, pela iniciativa privada.⁸⁷

Portanto, a imunidade passa ao largo quando se demonstra a existência, no culto, da finalidade mercantil, isto é, de práticas típicas das entidades lucrativas, que levam ao enriquecimento pessoal dos membros da Igreja e que provocam desequilíbrio na concorrência.

Mas, *quid iuris* se os rendimentos obtidos por meio de atividades econômicas forem carreados às Igrejas e suas finalidades essenciais?

IX – No passado pronunciamos-nos no sentido de não estarem cobertas pela imunidade as rendas provenientes da comercialização de objetos sacros, da exploração econômica de estabelecimentos e restaurantes, da venda de licores, vinhos, velas etc., ainda que revertessem em benefício do culto. Justificávamos nossa posição argumentando que estas não são finalidades essenciais ao culto, mas meramente temporais, esbarrando, assim, na restrição veiculada no art. 150, § 4º, da CF (“as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”).

87. Luís Eduardo Schoueri, *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*, tese de titularidade, São Paulo, Faculdade de Direito da USP, 2002, p. 381.

Ocorre, porém, como tantas vezes se disse, que nada neste mundo foi suficientemente pensado, que não possa ser repensado. Sempre se pode voltar a encarar um assunto de modo renovado.⁸⁸

Assim, hoje, depois de retrilhar os caminhos do nosso pensamento, estamos convencidos de que o supra-aludido parágrafo, por envolver restrições, há de ser interpretado com cautela (*exceptio est strictissimae interpretationis*), de modo a não afetar o núcleo essencial do preceito imunizante em pauta.

Em nosso atual ponto de vista, o § 4º do art. 150 da CF, ao aludir às "finalidades essenciais", não está a cuidar – ao contrário do que uma primeira leitura revela – do modo pelo qual os recursos são carreados para a Igreja, mas, sim, do lugar para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da Igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta.

Noutras palavras, se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica, pela instituição religiosa tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributária é de rigor.

Concordamos, pois, com Regina Helena Costa quando observa: "Pensamos que o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a 'destinação' dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional".⁸⁹

No mínimo, o assunto há de ser examinado com cautela. Somente a análise despreconceituosa e imparcial de cada caso concreto revelará se as *finalidades essenciais* do culto estão, ou

88. Como acentua, com toda a propriedade, Ernest Bloch: "Tudo o que é sensato pode já ter sido sete vezes pensado. Todavia, quando foi novamente pensado, em outro tempo e lugar, não era mais o mesmo. Não apenas seu pensador, mas sobretudo aquilo a ser pensado alterou-se neste interregno" (cit. por Reinhard Singer em seu artigo "Direitos fundamentais no direito do trabalho", traduzido por Pedro Scherer de Mello Aleixo e publicado no livro *Direitos Fundamentais e Direito Privado – Uma Perspectiva de Direito Comparado*, Coimbra, Livraria Almedina, 2007, p. 327).

89. Regina Helena Costa, *Imunidades Tributárias ...*, cit., 2ª ed., p. 160.

não, sendo atendidas com os rendimentos da Igreja. Caso se demonstre que a entidade religiosa, ainda que afaia recursos desenvolvendo atividades puramente temporais, os aplica para a consecução de seus objetivos espirituais, não há motivos jurídicos para retirar-lhe a imunidade do art. 150, VI, "b", da CF.

X – Segue-se, do exposto, que o patrimônio, as rendas e as atividades da Igreja, desde que de origem lícita e preordenados ao culto – finalidade essencial da instituição religiosa –, são imunes aos impostos.

O único limite que o § 4º do art. 150 da CF estabelece para o gozo da exoneração constitucional é a impossibilidade de a Igreja distribuir seus bens ou rendimentos aos que a dirigem ou a terceiros que desempenham atividades laicas.

Em suma, o que o dispositivo constitucional em foco veda é a apropriação dos haveres da Igreja para serem utilizados em finalidades distintas do culto.

Segundo nesta trilha, temos por irrelevante a natureza da fonte dos recursos da Igreja (aluguéis, prestação onerosa de serviços, aplicações financeiras etc.). Basta que seja lícita e não conspire contra o princípio da livre concorrência.

Dignas de aplauso, a respeito, as percutientes observações de Aires Fernandino Barreto, *verbis*:

"Salvo se houver agressão ao princípio da livre concorrência, no mais podem as rendas ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar, custear financeiramente, aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. (...).

"Se essas entidades têm imóveis, não se espera que eles fiquem ociosos. Se elas possuem terrenos, é altamente desejável que os explorem, direta ou indiretamente, com estacionamentos ou qualquer outra forma. Se são titulares de prédios, é bom que os aluguem, desde que fortaleçam suas finanças. Se têm

maquinaria e pessoal especializado, que invistam em editoras ou que prestem serviços de variada ordem. Suas finalidades são constitucionalmente queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. E esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços, não auferissem rendas. (...).

*"Seja em se tratando de templo, de partido político, de suas fundações, de instituição de educação ou de assistência social, o que a Constituição protege são os fins consistentes na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação de educação e no oferecimento de assistência social. O que a Constituição veda é a distribuição de 'lucros' (melhor seria 'superávits')."*⁹⁰

Não precisaria dizer mais, nem melhor.

Desdobrando estas ideias, as rendas (provenientes de lucros, ganhos de capital e alugueres de imóveis), desde que "relacionadas às finalidades essenciais" do culto, são imunes ao IRPJ; os serviços prestados a título oneroso, desde que também revertam em benefício do culto, imunes ao ISS; o patrimônio da Igreja, que lhe dá visibilidade material, imune ao IPTU; e assim avante.

A imunidade em tela só cede passo quando as rendas, os serviços e o patrimônio da Igreja estão a serviço de finalidades estranhas ao culto, cabendo ao Poder Público o ônus da prova deste desvirtuamento.

XI – Ao assim nos posicionarmos estamos a seguir tendência do próprio STF, manifestada na Súmula 724,⁹¹ que, embora aluda às situações de imunidade traçadas no art. 150, VI, "c", da CF (partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos), revela que o que importa para usufruir do benefício em tela não é o modo como os ganhos são obtidos, mas como vêm aplicados. Numa frase, o que se protege dos impostos são os valores que revertam em benefício da Igreja e dos seus

90. Aires Fernando Barreto, *Curso de Direito Tributário Municipal*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 62-63 (grifamos).

91. STF. Súmula 724: "Ainda quando alugado a terceiros permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

objetivos espirituais, ainda que decorram de atividades não diretamente religiosas.

Em contranota, a imunidade somente cessa se for provado que as rendas dos templos são aplicadas em fim diverso que o de culto – como, por exemplo, no enriquecimento de seus líderes.

Assim, correndo-nos de posição anteriormente assumida, pensamos que os ganhos provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da Igreja, da participação em sociedades com fins lucrativos (depois de estas terem recolhido os tributos de estilo), da prestação onerosa de serviços etc. ajustam-se aos ditames do precatado art. 150, § 4º, da CF desde que – in sistimos – revertam em benefício do culto, melhor assegurando a liberdade de crença. Em suma, é suficiente para a exoneração constitucional que haja comprovada relação entre as receitas auferidas e as "finalidades essenciais" da confissão religiosa.

Pedimos vênia para insistir em que não há qualquer regra constitucional, quer explícita, quer implícita, que proíba a Igreja de manter seu patrimônio ou, mesmo, de tomar as medidas conducentes à sua crescente, até porque, com tais cautelas, ela tenderá a ganhar um número maior de adeptos, além de melhor se instrumentar para atingir seus objetivos transcendentais. O que não lhe é dado fazer é distribuir seus ganhos ou tê-los como objetivo precípuo.

Sem novos bens ou rendas, e estando eles estagnados ou inativos, a Igreja tenderá a desaparecer – ideia que briga com o ideário do Diploma Magno, que é exatamente o de permitir que ela se desenvolva e ajude a realizar o valor *liberdade religiosa*.

Depois, se as próprias pessoas políticas, sem perda de *status*, remuneram-se pelos serviços que prestam, obtendo, assim, os meios econômicos que lhes permitem alcançar os fins que a Constituição lhes aponta, *mutatis mutandis*, o mesmo podem fazer as Igrejas, sem que se lhes afaste a imunidade tributária. As rendas destas últimas, desde que aproveitadas em suas finalidades essenciais (religiosas), podem perfeitamente prover de serviços remunerados, que escaparão à incidência do ISS; de aluguéis de imóveis e de doações em dinheiro, que refugirão ao IRPJ; de vendas de objetos sacros, que não serão alcançadas pelo ICMS; e assim por diante.

Logo, a adoção, pela Igreja, de medidas econômicas bem como a cobrança de preços – ainda que correspondam aos de mercado – pelos serviços prestados à comunidade não a transformam, como num passe de mágica, numa empresa privada, sujeita aos tributos em geral. Para que a imunidade continue presente basta que as rendas e receitas daí advindas venham empregadas na realização de suas finalidades essenciais.

XII – Também não há nenhuma regra constitucional que, implícita ou explicitamente, proíba as Igrejas de manterem seus patrimônios ou de tomarem as medidas conducentes à sua conservação e aperfeiçoamento, até porque, com tais cautelas, tenderão a ganhar um número maior de adeptos, além de se instrumentarem melhor para atingir seus objetivos transcendentais.

De fato, na medida em que a Constituição Federal garante a liberdade de culto, todos os meios de assegurá-la e incrementá-la hão de ser protegidos.

Assim, nada impede que, para melhor difundirem seus ideários espirituais, as igrejas adquiram bens voltados a estimular a fé das pessoas.⁹² Quando o fazem, não perdem o benefício constitucional em exame. O que não lhes é permitido fazer é distribuir seu patrimônio ou mantê-lo como objetivo precípuo.

XIII – Demais disso, a Igreja, por “viver no mundo”, tem o direito de nele buscar os meios que lhe garantirão a sobrevivência e a prosperidade. Tal a lição de Matteo de Mori, *verbis*: “A realidade humana e visível da Igreja postula que essa deusa viva no mundo com os meios que o mundo coloca à disposição mesmo enquanto estes possam servir de atingimento dos próprios fins espirituais”.⁹³

92. Há objetos que, pelos seus aspectos culturais, históricos ou religiosos, são, aos olhos dos fiéis, *bens infungíveis*, vale dizer, insubstituíveis por outros que tenham as mesmas características e sirvam para satisfazer as mesmas necessidades. É o caso das pedras de Salt Lake City (EUA), com as quais os fiéis da Igreja de Jesus Cristo dos Santos dos Últimos Dias (Igreja Mórmon), atendendo à determinação de Joseph Smith Jr. (restaurador do Movimento dos Santos dos Últimos Dias), erigem os altares dos seus templos.

93. Matteo de Mori, *Il Tributo Ecclesiastico nella Normativa Codificata Attuale*, Roma, Pontificium Athenaeum Antonianum, Facultas Iuris Canonici, 1997 (traduzimos).

Efetivamente, quanto o Direito dá os fins (no caso, a liberdade religiosa), *ipso facto*, dá os meios, inclusive os materiais, para alcançá-los (Rui Barbosa). Pois bem, os aportes financeiros da Igreja nada mais são que os *meios materiais* destinados a dar suporte econômico às suas – desinteressadas e de relevante interesse público – *finalidades essenciais*.

Noutros falares, se a Constituição assegura especial proteção aos templos de qualquer culto (tanto que sobre eles estende o manto da imunidade tributária), segue-se logicamente que tudo que lícitamente possibilitar o atingimento de seus objetivos essenciais é abrangido por esta mesma proteção.

De fato, não faria o menor sentido que os cultos tivessem recebido da ordem jurídica tamanha proteção e as Igrejas, que afinal os viabilizam, vissem onerados com impostos os meios financeiros que os possibilitam.

XIV – Quanto aos livros religiosos (bíblia, livros de doutrina, missais, biografias de santos etc.), aos catecismos, às estampas sagradas, às revistas de formação cristã, aos “santinhos”, que costumam ser comercializados no interior dos templos, contam com o benefício da imunidade tributária, só que agora em função do disposto no art. 150, VI, “d”, da CF.⁹⁴

Também estamos convencidos de que devem ser equiparados aos livros, para fins de *imunidade tributária*, os *veículos ideias*, que hoje lhes fazem as vezes, isto é, os livros eletrônicos (v.g., discos, disquetes, CD-Roms, slides, videocassetes, filmes e, mais recentemente, o produto denominado *kindle*, que tem a função exclusiva de possibilitar a leitura digital de livros, jornais e periódicos).

É que a expressão “livros, jornais e periódicos”, como procuraremos demonstrar mais adiante,⁹⁵ está empregada em nosso Texto Magno no sentido de *meios de difusão da cultura*, pouco importando o meio que a realiza (impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação em

94. CF: “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: (...) d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”.

95. V., infra, subitem 4.4.2.

CD-Rom etc.). Positivamente, não é o suporte material do livro que a Constituição protege, mas a ampla divulgação do pensamento (*sentido finalístico*).

Demais disso, trata-se de *imunidade objetiva*, que visa a assegurar a todos os indivíduos não só a liberdade de pensamento e expressão, como o direito à educação, à cultura e à própria liberdade de crença.

De fato, na medida em que a Constituição Federal garante a liberdade de religião, todos os meios de assegurá-la, notadamente o modo de divulgação de suas doutrinas, hão de ser protegidos. Assim, para tornarem economicamente mais acessíveis tal difusão de ideias, as operações jurídicas com livros religiosos, inclusive os eletrônicos, gozam de imunidade aos impostos, não havendo a necessidade de virem preenchidos quaisquer requisitos ou condições.

XV – Dando seguimento ao nosso raciocínio, entendemos que os donativos ou aportes de capital realizados pelas pessoas físicas ou jurídicas em favor das confissões religiosas não trazem, para estas, encargos tributários, maiormente o de recolherem o *imposto sobre a renda da pessoa jurídica*/IRPJ. É que corretamente tem-se aceitado que estes rendimentos permitem que, ao recebê-los, melhor se instrumentem a levar avante suas atividades essenciais.

O mesmo se pode dizer das prestações que recebem de seus fiéis, por meio de oblações,⁹⁶ oferendas (esmolas ou coletas)⁹⁷ e liberalidades de uso.

Nessa linha, também estamos convencidos de que estão abrangidas pela imunidade as aplicações financeiras, no Brasil e no exterior, dos rendimentos da Igreja (provenientes, por exem-

96. *Oblações* são disposições patrimoniais, feitas por ato *inter vivos* ou *mortis causa*, em favor de entidades eclesiais, com finalidade sobrenatural.

97. *Oferendas* são doações manuais por meio das quais se atende às necessidades de entidades eclesiais e se facilita a realização de seus fins (de culto ou caritativos), sem que a relação jurídica entre o ofertante e o aceitante, completada com a *traditio*, origine posteriores efeitos jurídicos.

Tais oferendas podem realizar-se seja de forma ocasional (esmolas), seja mediante coletas, e não se revestem de qualquer tipo de formalismo (entrega instantânea e ausência de um documento justificativo das mesmas).

plo, de doações dos fiéis), porque, preservando-lhe o patrimônio, melhor garantem o culto religioso, sem caracterizar, no entanto, *ânimo de lucro*.

Relembramos que o que caracteriza o *ânimo de lucro* não é a mera obtenção de rendas (qualquer que seja sua origem), mas sua obtenção com o fito de reparti-las. Dito de outro modo – mais técnico –, o *lucro objetivo* (a obtenção de rendas) não alui a imunidade tributária em pauta; o que a afasta, sim, é o *lucro subjetivo* (a distribuição das rendas entre os dirigentes da Igreja), que – este, sim – tipifica *ânimo de lucro*.

Portanto, sem *ânimo de lucro*⁹⁸ não é a Igreja que deixa de perseguir ou obter rendas (*lucro objetivo*), mas a que, no caso de obtê-las, longe de distribuí-las entre seus líderes ou membros (*lucro subjetivo*), destina-as à consecução de fins espirituais.

XVI – A imunidade alcança, ainda, o veículo utilizado, comprovada e exclusivamente, na catequese ou nos serviços do culto. Sobre ele não incide o *imposto sobre a propriedade de veículos automotores*/IPVA. Também este imposto não pode ser exigido se o religioso transforma um ônibus, caminhão ou aeronave em “templo móvel” (a expressão é de Aliomar Baleeiro). São situações incomuns que, todavia, também encontram amparo constitucional para a imunidade.

XVII – Ainda acerca do assunto, a imunidade das Igrejas não depende, para ser fruída – ao contrário do que se dá com as instituições assistenciais e educacionais sem fins lucrativos, que devem obedecer aos requisitos apontados em lei complementar (ex vi de uma interpretação sistemática do disposto nos arts. 150, VI, “c”, in fine, e 195, § 7º, in fine, da CF) –, de que seus recursos sejam integralmente aplicados no País. Assim, elas podem perfeitamente aplicá-los no exterior, para a ampla difusão da fé e

98. Digno de ênfase, pelo poder de síntese e pela exatidão, o seguinte comentário de Isidoro Martín Dégano: “Definitivamente, a entidade sem ânimo de lucro não é aquela que não persegue ou não obtém rendas, mas a que, no caso de obtê-las, não as pode distribuir entre seus membros, já que as destina a outro fim. Quer dizer, a falta de um lucro subjetivo, entendida como a proibição expressa de distribuir os ganhos auferidos, é o que define estas entidades” (*El Régimen Tributario de las Confesiones Religiosas y de sus Entidades en el Derecho Español*, Monografía Ciências Jurídicas, Madrid, McGraw-Hill, 1999, p. 47 (traduzimos)).

de seus valores espirituais, o que, de resto, vem ao encontro do disposto no já estudado art. 150, § 4º, da CF.

A questão foi bem estudada por Ives Gandra da Silva Martins, *verbis*:

"Fora a hipótese do § 4º, não há qualquer limitação imposta às Igrejas na aplicação de seus recursos, lembrando-se que as Igrejas históricas cristãs, de fundadores conhecidos, são Igrejas plurinacionais, em que os seus fiéis comungam da mesma crença e ideais, independentemente da Nação em que vivem, e se autoauxiliam na expansão da fé e dos princípios de caridade e beneficência.

"O toque mais relevante de tais Igrejas é sua universalidade e sua autocomunicação, como acontece com a Igreja Católica Romana, cujas diretrizes de preservação da fé e de definição missionária se conformam em Roma, ou com a Igreja Adventista, cuja *General Conference Corporation of Seventh-Day Adventists* está sediada nos Estados Unidos.

"Em outras palavras, todas as Igrejas históricas são Igrejas universais, espalhando seus movimentos catequéticos e suas obras de beneficência e difusão da fé e de valores por todo o mundo."⁹⁹

Portanto, desde que preencham suas finalidades essenciais, as Igrejas não precisam cumprir outros requisitos para continuarem sob o pálio do art. 150, VI, "b", da CF. Estão livres do IRF quando aplicam seus recursos no exterior a fim de propagar e disseminar, para todo o orbe, seu corpo de doutrinas.

XVIII – Finalizando este tópico, temos para nós que nada impede que, para melhor difundirem seu ideário espiritual, as Igrejas venham, com recursos próprios, a criar ou a estimular a criação de instituições assistenciais e educacionais, sem fins lucrativos,¹⁰⁰ voltadas ao ensino de pessoas carentes, à prevenção e recuperação dos males causados pelo alcoolismo, pelas

99. Ives Gandra da Silva Martins, "Imunidades condicionadas e incondicionadas – Inteligência do art. 150, inciso VI e § 4º, e art. 195, § 7º, da Constituição Federal", *Revista Dialética de Direito Tributário* 28/68.

100. Estas instituições também serão imunes à tributação por meio de impostos, agora mercê do que estipula o art. 150, VI, "c", da CF, que mais adiante estudaremos.

drogas e pelo tabagismo, ao tratamento de doenças mentais, ao tratamento de moléstias ou de deformidades físicas etc. Quando o fazem, nem perdem o benefício constitucional, nem se sujeitam à tributação por meio de IRF.

Há, porém, dois limites para isso; a saber: 1) é necessário que as instituições assistenciais ou educacionais sem fins lucrativos tenham objetivos consentâneos com os princípios religiosos da Igreja que as instituiu ou as mantém; e 2) não pode haver qualquer tipo de distribuição de patrimônio ou de recursos, ainda que a título de gratificações, dividendos ou participações, aos dirigentes da Igreja instituidora ou mantenedora.

Implementados esses dois requisitos, a Igreja continuará a fruir normalmente da imunidade do art. 150, VI, "b", da CF, porquanto, ainda que por interposta pessoa (a instituição educacional ou assistencial sem fins lucrativos, por ela patrocinada), continuará a atender às suas "finalidades essenciais".

Vejam, agora, qual a noção jurídica de "culto".

4.2.1 A noção jurídica de "culto"

I – De uns tempos a esta parte, mais e mais se tem difundido a ideia de que, como a Constituição não define "culto", o assunto ficaria a depender exclusivamente da discricionariedade do legislador ou, até, do administrador fazendário.

Dessa linha de pensamento ousamos divergir.

É certo que inexistente em nosso Diploma Magno um conjunto racional e articulado de normas que discipline, em todas as suas manifestações – ou, mesmo, nas mais importantes –, o fenômeno dos cultos religiosos.

É igualmente certo que a palavra "culto" é polissêmica, servindo para designar tanto o conjunto de ritos desenvolvidos por uma Igreja como a própria "confissão religiosa".

Todavia, a análise da Carta Constitucional como um todo facilmente revela que "culto", no contexto da alínea "b" do inciso VI do art. 150 desse Diploma Magno, tem o sentido de *confissão religiosa*, motivo pelo qual é dela que passamos a nos ocupar.

II – *Confissão religiosa* nada mais é que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo

fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade. Nesse sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, como as que adotam fórmulas mais elementares e variadas de organização (sinodal, congregacionista etc.). Também merecem esta qualificação as comunidades judaicas e muçulmanas, que, embora se caracterizem pela dispersão e multiplicidade e se relacionem mais por vínculos religiosos que jurídicos, têm uma fé comum.

Tal, inclusive, a lição de Motilla de la Calle, *verbis*: "*confissão religiosa é a) comunidade permanente de pessoas ligadas pelo vínculo da fé comum, caracterizada pela existência de uma organização própria e normas escritas, para a consecução dos fins religiosos, que se apresenta como unitária, frente ao ordenamento do Estado, e é dotada dos elementos próprios dos ordenamentos jurídicos*".¹⁰¹

Segue-se, do exposto, que, para que se reconheça a existência de uma confissão religiosa, é preciso sejam identificáveis pelo menos quatro requisitos; a saber: a) uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente;¹⁰² b) alguns atos de culto disciplinado a relação dos fiéis, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente, em que creem;¹⁰³ c) uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico); e d) certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no tempo.¹⁰⁴

101. Motilla de la Calle, *Los Acuerdos Entre el Estado y las Confesiones Religiosas en el Derecho Español*, Barcelona, Bosch, 1985, pp. 305-306 (esclarecemos no parêntese e traduzimos).

102. Isso já aparta da confissão religiosa as entidades relacionadas com o estudo e a experimentação dos fenômenos psíquicos ou parapsicológicos ou da difusão de valores humanísticos ou espirituais e outros fins análogos, alheios aos religiosos.

103. Em qualquer religião há de existir um *culto*, entendido como forma de comunicação entre a pessoa e a divindade, por meio de práticas que tendam a uma finalidade de religação salvadora.

104. Para maior aprofundamento do assunto, v., de Isidoro Martín Dégano, *El Régimen Tributario ...*, cit., pp. 5-12.

III - A esses requisitos essenciais costumam agregar-se outros que, embora não obrigatórios, ajudam a reconhecer, quando presentes, a existência jurídica da confissão religiosa. Dentre eles, podemos mencionar, exemplificativamente: a) um governo eclesiástico definido e distinto dos demais; b) um código formal de doutrina e disciplina; c) ministros selecionados, após haverem concluído estudos específicos; d) uma literatura própria; e) celebração de assembleias regulares; f) prestação de serviços religiosos com caráter regular; e g) escolas para o ensino religioso aos jovens.

A par disso, a diversidade de confissões existentes - consequência da aplicação do pluralismo ao âmbito religioso - impõe que cada uma delas tenha umas tantas características peculiares, que a diferenciem das demais.¹⁰⁵

IV - Remarque-se que todas as confissões religiosas regularmente constituídas têm jus à imunidade de que trata o art. 150, VI, "b", da CF; circunstância que, de resto, rima com a característica do Estado Brasileiro de proteger os direitos e as liberdades fundamentais da pessoa humana e sua dignidade.

Isso reforça nossa convicção, já manifestada,¹⁰⁶ de que as regras imunizantes devem receber, no que concerne aos "templos de qualquer culto", uma interpretação ampliada, até porque existem muitos outros direitos, menos antigos ou nobres, que o de estar *ligado a Deus*, que desfrutam, no Direito pátrio, de especial proteção tributária.

De fato, a Constituição reconhece e protege grande cópia de direitos, sem os quais hoje seria inconcebível uma vida razoável e civilizada. Alguns são recentíssimos, como o direito à proteção do meio ambiente ou o direito à proteção da intimidade em face das agressões informáticas. Ora, não se discute que o Estado, para protegê-los, venha a se utilizar, dentre outros, dos instrumentos tributários.

105. Esta diferenciação, no entanto, não precisa ser tão acentuada a ponto de cada confissão religiosa dever apresentar características completamente distintas das demais. Isso, inclusive, é, em alguns casos, de todo em todo impossível, como, por exemplo, nas denominadas Igrejas Cristãs, que, dada sua origem comum, têm, com pequenas variações, fins coincidentes.

106. Supra, subitem 4.2-III.

Pois bem. Desde tempos imemoriais o sentimento religioso é uma das marcas mais expressivas do gênero humano. Em que pese aos esforços do racionalismo para erradicar o elemento sobrenatural que toda religião encerra, é evidente que continua a integrar a natureza humana.

V - Por outro lado, tem-se entendido que, com a realização das atividades estritamente religiosas, as confissões também beneficiam ao Estado, pois, com a divulgação de suas doutrinas, formam e educam seus membros, que, afinal, integram a sociedade e, assim, vão ajudar a transformá-la para melhor. Logo, os efeitos positivos da pregação não se esgotam em quem a recebe, mas se transferem, em maior ou menor medida, a outras pessoas, repercutindo no bem-estar geral.

Para não ficarmos na aridez da teoria, basta pensar no que representam para a comunidade as atividades da Igreja que se traduzem em ensino, cultura, saúde, benemerência, moralidade pública e privada, educação dos cidadãos na prática de virtudes eminentemente sociais (justiça, caridade, abnegação no serviço ao próximo etc.), tratamento de drogados, reabilitação de detentos, e assim avante.¹⁰⁷ A eficácia dessas condutas não se esgota nos fiéis, mas, pelo contrário, afeta, de forma positiva, toda a sociedade.

É quanto basta para justificar a imunidade tributária das Igrejas, que, além de serem - como quer Albiñana García-Quirrana - "defensoras de valores humanos e de contribuir, de um ou outro modo, para o bem temporal do homem",¹⁰⁸ garantem-lhe o direito fundamental à liberdade de consciência e de manifestação de suas crenças espirituais.

107. Na Constituição brasileira muitos desses objetivos - que a doutrina italiana significativamente chama de *scopi* ou *interessi meritevoli* (Franco Gallo, "I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni", *Rivista di Diritto Tributario* 4/354, 1993) - são da alçada do Poder Público, isto é, devem ser perseguidos e alcançados pelo Estado. Ora, na medida em que as Igrejas os perseguem e alcançam, não devem ser objeto de gravames tributários.

108. Albiñana García-Quirrana, "La financiación de las Iglesias", *REDF* 14/331-332, 1977.

4.3 As imunidades dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social

4.3.1 Considerações gerais

I - Nos termos da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF, são imunes à tributação por meio de impostos "o patrimônio, a renda ou os 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".

Para evitar dúvidas, esclarecemos, desde já, que os requisitos da lei ali referida devem ser observados não só pelas instituições de educação e assistenciais, senão, também, pelos partidos políticos e suas fundações e pelas entidades sindicais dos trabalhadores.

Como veremos no capítulo derradeiro ("Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária"), tal lei só pode ser uma lei complementar, justamente porque ela vai regular *imunidades tributárias*, que são "limitações constitucionais ao poder de tributar". Ora, estas, a teor do art. 146, II, da CF, só podem vir reguladas por meio de lei complementar.¹⁰⁹

Acrescentamos que a lei complementar deve, no caso, cuidar apenas de *aspectos formais*, isto é, limitar-se a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional em discussão. Não lhe é dado restringi-lo, deturpá-lo ou anulá-lo.

II - Faz as vezes de tal lei complementar o art. 14 do CTN, que prescreve: "Art. 14. O disposto na alínea 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 qualquer título;¹¹⁰ II - aplicarem

109. Para maiores esclarecimentos, remetemos o leitor para o subitem 7.2 do capítulo "Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária".

110. Redação dada pela Lei Complementar 104, de 10.1.2001. A redação original era: "I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado". Segundo pensamos, houve, no caso, apenas um aperfeiçoamento redacional. Resaltamos que este inciso I não cuida de aspecto substancial novo. E nem o poderia fazer, sob pena de reduzir o alcance do preceito constitucional em

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".

Deste modo, os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições educacionais ou assistenciais só podem gozar da imunidade a impostos se: a) não tiverem fins lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no País; e c) escriturarem suas receitas em livros próprios e de modo adequado.

Melhor elucidando, o próprio constituinte já indicou o *aspecto material* para o desfrute da imunidade: a ausência de fins lucrativos.¹¹¹ Absolutamente não atribuiu competência ao legislador complementar para abrir ou fechar as portas da tributação contra os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições de educação e assistência social; mas, pelo contrário, limitou-se a permitir *detalhe* os requisitos pertinentes e adequados à fruição do benefício em tela.

Ila - Observamos que a ausência de fins lucrativos exige tanto a não distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas¹¹²

tela, que, implicitamente, já estabelece as condições da imunidade, dentre as quais figura a ausência de fins lucrativos, ou seja, o não favorecimento a interesses privados. Será inconstitucional qualquer interpretação deste dispositivo do Código Tributário Nacional que consagre nova restrição.

111. A imunidade tributária das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos é do tipo *condicionado*, já que seu reconhecimento depende do atendimento de um *requisito material*: não terem fins lucrativos. Sua comprovação será feita mediante a implementação de *requisitos formais*, apontados em lei complementar, que deve, no entanto, limitar-se a indicar os necessários e suficientes a demonstrar a vocação economicamente desinteressada da entidade.

Como quer que seja, a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, por ter sede constitucional, não pode ser "revogada", isto é, suprimida, com efeito retroativo, ainda que se comprove o não preenchimento de qualquer dos requisitos apontados em lei complementar.

De fato, tais requisitos são meras *condições suspensivas* da imunidade; e, assim, ainda que descumpridos, longe de cassarem a imunidade, apenas impedem, enquanto persistir a irregularidade, a fruição do benefício.

112. Na medida em que o art. 150, VI, "c", da CF visa a preservar os valores "educação" e "assistência social", a eventual distribuição dos resul-

como o investimento dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade.¹¹³

Por aí se vê que a entidade não está proibida de obter superávits, mas, apenas, de distribuí-los, a qualquer título.

Irreprochável, a propósito, o seguinte raciocínio de Misabel Derzi, *verbis*: "O Código Tributário Nacional proíbe a distribuição de lucros, exatamente no pressuposto de que existam ou possam existir. Os *lucros*, o *excedente* da receita sobre os gastos, não estão proibidos. Apenas se coíbe distribuí-los ou tê-los como meta. Aliás, se a pobreza fosse o pressuposto da imunidade, inútil seria o dispositivo da Constituição Federal".¹¹⁴

Sempre a propósito, a remuneração dos funcionários, dirigentes, administradores e gestores, desde que efetuada de acordo com as leis de mercado e que seja equivalente aos serviços laborais por eles prestados, não afasta a imunidade em tela. O que a afasta é a remuneração exorbitante ou sem causa, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade. Tal entendimento, de resto, entra em conflito com diretriz apontada no art. 7º, IV, da CF, qual seja, a garantia de salário a todos os trabalhadores.

Melhor dizendo, a imunidade somente cai por terra quando, sob a aparência de *salários*, os funcionários, dirigentes, administradores e gestores vêm a ser alvo de verdadeiras *distribuições disfarçadas de lucros*.

tados econômicos positivos obtidos pela instituição é incompatível com o atingimento destas finalidades, por lhe reduzir a capacidade de manutenção e de crescimento.

113. No mesmo sentido a lição de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto: "(...) é instituição sem fins lucrativos toda entidade que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram. Para que sejam classificadas como 'sem fins lucrativos', é mister que as instituições preencham dois requisitos: a) não distribuam lucros (mais correto seria dizer seus superávits); e b) não revertam seu patrimônio às pessoas que as criaram. Preenchendo esses pressupostos, tem-se instituição sem fins lucrativos" (*Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 23).

114. Misabel Derzi, "A imunidade das instituições de educação e de assistência social", in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 175-176.

Em relação especificamente às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, nada justifica exigir que seus dirigentes não recebam remuneração por seus serviços – vale dizer, *salários*. O que não podem – insistimos – é partilhar o patrimônio ou a renda dessas entidades.

Ademais, é desejável que elas tenham dirigentes que atuem, em tempo integral, com profissionalismo e competência. Ora, como encontrar tais dirigentes, se não se puder remunerá-los de modo adequado?

As normas que dispõem de modo diverso (*v.g.*, as contidas no art. 12, § 2º, “a”, da Lei 9.532/1997) cristalizam preconceito contra as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, qual seja, de que devem ser dirigidas com base no voluntariado – que, no mais das vezes, como é sabido e consabido, passa pelo amadorismo e pela incompetência.

Reitere-se que remuneração de dirigentes não configura nem distribuição de lucros, nem apropriação do patrimônio da entidade, mas apenas contraprestação econômica pela atividade laboral realizada.

IIIb – De seu turno, a necessidade de *aplicação dos recursos no País* impede que haja remessa definitiva de divisas ao exterior ou, mesmo, que a entidade auxilie financeiramente outras congêneres no exterior (partido político, instituição educacional, sindicato de empregados etc.).¹¹⁵ No entanto, para aumentarem seu patrimônio, podem, sem perda da imunidade, fazer investimentos que eventualmente levem a aplicações financeiras no exterior. Basta que os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no País.

115. Tal é a opinião também de Aliomar Baleeiro: “Os fins – educação, assistência social, orientação política ou religiosa – é que se devem realizar no País, aproveitando a este. Não gozará da imunidade o partido organizado no Brasil para restauração da Monarquia em Portugal, a congregação religiosa destinada à conversão dos chineses ao Catolicismo, a associação votada à prestação de socorros ou de recursos educacionais à Abissínia. Nem poderá permanecer no gozo da imunidade a confraria que remeter parte de suas rendas para a direção central em Roma ou para missões alhures. O fim específico há de ser procurado e realizado no Brasil” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1974, pp. 187-188).

Não arreda o direito à imunidade, porém, a concessão, a seus funcionários, de bolsas de estudos para o exterior. Quanto o dinheiro não seja gasto no País, este acabará beneficiado com o retorno de um funcionário profissionalmente mais qualificado.

IIc – Finalmente, a exigência de escrituração, em livros próprios, das suas receitas fornece ao Fisco instrumentos aptos a averiguar o cumprimento dos requisitos anteriormente mencionados. Trata-se de dever instrumental tributário (*obrigação acessória*), que deve ser cumprido pela entidade interessada, sob pena de, se não o fizer ou o fizer de maneira incompleta, permanecer temporariamente alijada da imunidade.

Esta escrituração, no entanto, não precisa atender a todas as regras da boa técnica contábil. Basta que seja suficiente para comprovar o preenchimento dos requisitos apontados nos incisos I e II do art. 14 do CTN. Esta linha de pensamento, diga-se de passagem, foi sufragada pelo E. 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atualmente reformulado em Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF) quando decidiu não ser necessária “a adoção de escrituração comercial, segundo a boa técnica contábil, e com observância das normas constantes da legislação tributária, nos moldes em que é exigida das demais empresas submetidas ao regime de tributação, com base no lucro real ou presumido. A escrituração exigida objetiva, tão somente, a verificação pela Fiscalização do cumprimento dos requisitos contidos nos incisos I e II do art. 14 da Lei n. 5.172, de 1966”.¹¹⁶

Acrescentamos que eventual “suspensão” da imunidade, quando amparada em descumprimento de “escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”, precisa vir *motivada*, de modo a demonstrar, ponto por ponto, a impossibilidade de se afirmar que a entidade não efetuou distribuição de lucros e reinvestiu nela própria seus excedentes financeiros.¹¹⁷

116. Processo 10283.001362/96-68, Acórdão 103-19.567, de 20.8.1998, rel. Cons. Edson Vianna de Brito.

117. Caso a contabilidade deixe de atender a estes requisitos, tal “suspensão” não cassa a imunidade mas retira, pelo tempo em que as irre-

III – Em suma, o art. 14, I a III, do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade ao art. 150, VI, “c”, da CF. Os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e as instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, que atenderem aos requisitos deste art. 14, I a III, têm o inafastável direito de não serem alcançados por meio de tributos que revistam as características de imposto.

Para continuarem a fruir do benefício em tela não é necessário que estas pessoas cumpram outros requisitos além dos indicados nos incisos I a III do art. 14 do CTN. Queremos com isto significar que, embora possam ser sancionados de outra forma (v.g., com multas), não perdem nem têm suspensa a imunidade os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e as instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, que descumprirem o disposto no art. 9º, § 1º, do CTN (por exemplo, que deixarem de reter na fonte o IR devido por pagamentos efetuados a terceiros). O assunto será melhor desenvolvido no subitem 4.3.4.

Por todo o exposto, estamos percebendo que, se, por exemplo, uma entidade educacional efetuar remessa de lucros para o exterior, já perde o direito ao benefício constitucional. O mesmo podemos dizer de uma entidade assistencial que remunerar seus quadros de modo excessivo, fazendo aquilo que se convencionou chamar de “distribuição disfarçada de lucros”. Finalmente, não faz jus à imunidade uma entidade sindical de empregados que não esteja com seus livros fiscais em dia (enquanto não se organizar, terá que pagar impostos, como qualquer contribuinte).

IV – Evidentemente, para fins de imunidade, os serviços prestados por estas instituições devem estar relacionados, de modo direto, com seus objetivos institucionais, apontados nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. É, diga-se de passagem, o que estipula o já mencionado § 4º do art. 150 da CF.

Logo, se, por exemplo, um partido político abrir uma loja, vendendo, ao público em geral, *mercadorias*, deverá pagar ICMS, gularidades perdurarem, a exoneração aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços do partido político, do sindicato de empregados ou da instituição educacional ou assistencial sem fins lucrativos.

ainda que os lucros revertam em benefício das suas atividades. Por quê? Porque a prática de operações mercantis não se relaciona, nem mesmo indiretamente, com as finalidades de um partido político.

V – Parece-nos oportuno asseverar, ainda, que a lei ordinária da pessoa política tributante não pode – sob pena de manifesta inconstitucionalidade – criar outros requisitos, que não os apontados na lei complementar, para o pleno desfrute desta imunidade. Muito menos o regulamento, a portaria, o parecer normativo etc.

Não é por outro motivo que padece de manifesta inconstitucionalidade o art. 12 da Lei 9.532, de 10.12.1997,¹¹⁸ quando aponta novos requisitos para que as instituições de educação ou

118. Lei 9.532/1997 (lei ordinária federal):

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

“§ 1º. Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

“§ 2º. Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por eles pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim, cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

“§ 3º. Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente *superávit* em suas contas ou, caso o presente em determinado exercício,

de assistência social gozem da imunidade em tela. É que, sendo esta uma lei ordinária federal, não podia ter cuidado de matéria *sob reserva de lei complementar*.¹¹⁹ Portanto, também para as instituições de educação e de assistência social continuam valendo, para fins de imunidade, apenas os requisitos do art. 14 do CTN.

VI – Ressaltamos, ademais, que os atos fiscalizatórios (atos administrativos) não podem – sob pena de irremissível inconstitucionalidade – exigir o cumprimento de outros requisitos que não os apontados no supramencionado art. 14 para o pleno desfrute das imunidades em tela. De fato, eles não são instrumentos próprios para veicular regras que condicionem sua fruição.

Aos atos fiscalizatórios é dado, apenas e tão somente, aferir a existência dos requisitos aqui analisados.

Neste sentido, diga-se de passagem, vale, uma vez mais, colacionar a posição do E. 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atualmente reformulado em Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF), que deixou assentado: “(...) a imunidade, por ser de ordem constitucional, está vinculada tão somente aos requisitos previstos em lei complementar, independentemente, portanto, de qualquer ato de reconhecimento por parte da Administração Tributária”.¹²⁰

VII – Em suma, apenas o comprovado descumprimento dos requisitos apontados no art. 14 do CTN pode levar à eventual suspensão do benefício do art. 150, VI, “c”, da Lei Maior.

Portanto, outras supostas condutas, ainda que infracionais, do contribuinte não têm força jurídica bastante para acarretar a suspensão da imunidade em pauta. Podem, eventualmente, justificar outro tipo de sanção, mas não esta.

Posto isto, vamos em seguida esmiuçar, um pouco mais, todos estes assuntos.

destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.”

119. É claro que, se houver abuso, que leve à fraude e à evasão fiscal, a conduta ilícita deve ser sancionada e, naturalmente, a imunidade não pode vingar. Mas isso porque não foram corretamente preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN. Não porque houve o descumprimento do art. 12 da Lei 9.532/1997.

120. V. nota de rodapé 116.

4.3.2 Imunidades dos partidos políticos e suas fundações

Os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado¹²¹ que visam a assegurar a autenticidade do regime representativo, no interesse da democracia.

Realmente, a democracia não pode prescindir dos partidos políticos. É por intermédio deles que todas as correntes de opinião pública têm reais condições de fazer-se representar na chefia dos Executivos e nas Casas Legislativas. É notório que os partidos políticos assumiram uma influência notável no funcionamento quotidiano da vida constitucional do País. Logo, a pluralidade partidária é não só altamente louvável, como necessária ao perfeito funcionamento das instituições. Os partidos políticos são, em suma, verdadeiros *instrumentos de governo*.

A Constituição Federal tratou de dispensar aos partidos políticos uma série de benefícios e vantagens, como esta, de não poderem ser alvo de impostos. Mas, quais impostos? O *imposto sobre a renda*, enquanto auferem rendimentos; o *imposto predial e territorial urbano*, sobre os imóveis onde funcionam; o *imposto sobre serviços*, em relação aos serviços que prestarem a terceiros; o *imposto sobre a transmissão, “inter vivos”*, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), enquanto adquirem imóveis, onde vão desenvolver suas atividades típicas; e assim por diante.

121. O assunto vem superiormente disciplinado no art. 17 da CF, que, em seus §§ 1º e 2º, estabelece:

“§ 1º. É assegurada aos partidos políticos autonomia para definir sua estrutura interna, organização e funcionamento e para adotar os critérios de escolha e o regime de suas coligações eleitorais, sem obrigatoriedade de vinculação entre as candidaturas em âmbito nacional, estadual, distrital ou municipal, devendo seus estatutos estabelecer normas de disciplina e fidelidade partidária. (redação dada pela Emenda Constitucional 52, de 8.3.2006)

“§ 2º. Os partidos políticos, após adquirirem personalidade jurídica, na forma da lei civil, registrarão seus estatutos no Superior Tribunal Eleitoral.”

Com isto, perdeu *fundamento de validade* o art. 2º da Lei 5.682/1971, que declarava serem os partidos políticos *personas jurídicas de direito público interno*.

De fato, eles não passam de organizações associativas formadas pela adesão voluntária de particulares, com o escopo de alcançar *fins políticos*. O registro no TSE é mero *instrumento constitutivo* dos partidos políticos e absolutamente não lhes confere natureza pública.

Em decorrência de seus fins marcadamente públicos, a imunidade tributária alcança os partidos políticos de modo *generoso*. Tanto que as situações de dúvida, que a respeito surgirem, devem ser solvidas em benefício deles, que, afinal, complementam a organização estatal.

Isto levou Aliomar Baleeiro a sustentar que "a imunidade do partido político é da mesma natureza daquela de que se revestem os próprios órgãos de governo. As dúvidas se resolverão sempre no sentido da imunidade"¹²².

Uma coisa, porém, precisa ser dita: só têm direito à imunidade tributária os partidos políticos regularmente constituídos. Lembramos, de caminho, que um partido político está regularmente constituído quando seus estatutos têm registro, ainda que provisório, no *Tribunal Superior Eleitoral* (TSE).

Não merecem esta benesse os partidos políticos clandestinos ou criminosos (*v.g.*, o *Partido Nazista Brasileiro*, que, segundo reportagem recente, absurdamente existe na clandestinidade), que tenham em seus *programas* disposições que brigam com o ideal de liberdade, tolerância, igualdade, justiça etc., estampado no próprio Preâmbulo de nossa Constituição. Antes, devem ser extintos pelo Estado, e seus dirigentes, quando for o caso, processados, inclusive criminalmente.

A matéria encontra-se superiormente tratada no art. 17 da CF, que declara ser "livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos", desde que resguardem a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observem os seguintes preceitos: "I - caráter nacional; II - proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes; III - prestação de contas à Justiça Eleitoral; IV - funcionamento parlamentar de acordo com a lei".

Lembramos, à derradeira, que as fundações mantidas pelos partidos políticos (*v.g.*, a *Fundação Pedroso Horta*, do PMDB), tanto quanto estes, também são imunes a impostos desde que, por evidente, preencham os requisitos da lei complementar (por ora, do art. 14, I a III, do CTN).

122. Aliomar Baleeiro, *Limitações ...*, cit., p. 331.

4.3.3 As entidades sindicais dos trabalhadores

Também são imunes a impostos as entidades sindicais dos trabalhadores. Remarcamos: *dos trabalhadores*. Andou bem a Constituição ao excluir do benefício as entidades patronais.

O que a Carta Magna pretendeu, sem dúvida, foi favorecer a sindicalização dos trabalhadores, máxime daqueles que exercem misteres economicamente mais humildes (*v.g.*, barbeiros, empregados no comércio varejista, padeiros etc.).

Se estes pequenos sindicatos tivessem, ainda por cima, que suportar impostos, em pouco tempo ficariam inviáveis.

Assim, merece aplausos o constituinte ao estender sobre eles a proteção da imunidade aos impostos.

Um sindicato de empregados não pode ser compelido a pagar IPTU (sobre o imóvel onde tem sede), IR (sobre os rendimentos que auferir), ISS (sobre os serviços que presta aos seus filiados) etc.

Quando a Constituição, para fins de imunidade, alude às entidades sindicais dos trabalhadores está englobando igualmente as *federações* e *confederações*, isto é, as associações sindicais de segundo e terceiro graus. Só para registro, as federações, a teor do art. 534 da CLT, são formadas pela associação de, pelo menos, cinco sindicatos e são regionais e por Estado. As confederações, de seu turno, são formadas pela associação de, pelo menos, três federações, com sede na Capital da República, tendo âmbito nacional (art. 535 da CLT).

Consignamos, ainda, que a imunidade em tela alcança também as *centrais sindicais* (por exemplo, a *Central Única dos Trabalhadores*).

Explicamo-nos melhor: a *central sindical* é formada pela reunião de vários sindicatos de empregados. É, pois, em última análise, o somatório de entidades sindicais de trabalhadores.

Ora, se as *partes* (as entidades sindicais de trabalhadores) são imunes a impostos, o *todo* (a *central sindical*) necessariamente também o é. Chega-se a essa conclusão utilizando o postulado lógico pelo qual o todo segue a sorte das partes que o formam.

Poder-se-ia talvez sustentar que as centrais sindicais - meras associações de sindicatos de empregados - não são entidades sin-

dicais de trabalhadores na acepção estrita do termo e, assim, não fazem jus à imunidade em estudo. Concordamos que elas não revestem a natureza nem de sindicatos (primeiro grau), nem de federações (segundo grau), nem de confederações (terceiro grau) de trabalhadores. Todavia, a inteligência dos textos constitucionais deve levar em conta aquilo que Paulo Bonavides chama de "ideologia do poder".¹²³ E esta, no caso, prestigia ao máximo os direitos dos trabalhadores.

Em suma, as *centrais sindicais*, tanto quanto as entidades sindicais de trabalhadores que as formam, não podem ser alcançadas pelos impostos.

4.3.4 As instituições de educação

I – Tendo presente que a Nação só se desenvolverá quando o povo tiver real acesso à educação, o Constituinte inseriu, no art. 205 da Magna Carta, a seguinte proclamação: "Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho".

Trata-se de norma cogente, que, embora de eficácia limitada, reforça um dos direitos sociais adnumerados no art. 6º da CF¹²⁴ e, por este motivo, não pode ser ignorada pelos Poderes Públicos, já que cuida de interesse social relevantíssimo. A lei, os atos administrativos e o labor exegético estão sujeitos às linhas diretoras traçadas no precitado versículo constitucional.

E nem poderia ser de outro modo. Sendo a educação um "direito de todos" e um "dever do Estado", carece de diuturno

123. Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 29ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 17. Literalmente, assim se expressa o grande Mestre do Ceará: "A chave da inteligência dos textos constitucionais está pois em eleger um método volvido para a análise de toda a realidade circunjacente ao exercício do poder, a qual determina, em cada época e a cada passo, o sentido e a natureza das regras inscritas no Código Supremo. (...)".

124. CF, art. 6º: "*São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição*" (grifamos).

incentivo, de modo a proporcionar o pleno desenvolvimento das pessoas. Afinal, sem educação o povo não tem como progredir e o próprio Estado deixa de aprimorar-se.

Ora, a toda evidência, o Estado não reúne condições para, sozinho, assegurar o direito de todos à educação. Daí não poder prescindir do concurso de entidades não governamentais, que, vindo em seu auxílio, lhe supram as notórias deficiências no setor.

Assim, em face da relevância da educação, e cômico das deficiências do Estado no setor, o Constituinte houve por bem autorizar fosse o ensino proporcionado também por meio de instituições privadas. Com efeito, o art. 209 da Carta Fundamental declara textualmente ser o ensino "livre à iniciativa privada", bastando que ela cumpra as "normas gerais da educação nacional" (inciso I) e tenha "autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público" (inciso II).

Impende notar que a educação de que aqui se cogita, longe de circunscrever-se à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação (*stricto e lato sensu*), abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o art. 23, V, da CF.¹²⁵

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higiene, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas.

É o que fazem as instituições que, sem fins lucrativos, realizam os programas de ação previstos nos acima citados dispositivos constitucionais, sem prejuízo de fomentarem a ciência e a tecnologia.¹²⁶

125. CF, art. 23: "É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) V – propiciar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência".

126. Ao assim procederem, tais instituições atendem ao disposto no art. 218 da CF, *verbis*:

"Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

Muito bem. Para favorecer esta cooperação com o Estado, auxiliando-o a promover o desenvolvimento das pessoas, dando-lhes os meios intelectuais para o pleno exercício da cidadania, é que o art. 150, VI, "c", da CF estabelece serem imunes a impostos (e a tributos que revistam esta qualidade) "as instituições¹²⁷ de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei".

O próprio legislador constituinte já indicou o requisito básico para o desfrute da imunidade em tela: a ausência de fins lucrativos. Sobretudo, o benefício está restrito às finalidades essenciais da instituição educacional (art. 150, § 4º, da CF¹²⁸).

Com sua proverbial didática, Geraldo Ataliba auxilia-nos em nosso estudo, *verbis*:

"A Constituição não pôs requisitos outros, além de tratar-se de instituição que cuide de matéria de educação ou assistência social e não ter fins lucrativos. Só poderá o Congresso Nacional cuidar de algumas outras características essenciais que decorram de outros princípios constitucionais, ou desse mesmo preceito deduzir explicitamente desdobramentos ou implicações que nele já se contenham.

"§ 1º. A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências.

"§ 2º. A pesquisa tecnológica voltará-se à preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

"§ 3º. O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.

"§ 4º. A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

"§ 5º. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica."

127. O termo "instituições", a nosso ver, foi utilizado, nesta passagem constitucional, na acepção técnica de pessoas jurídicas criadas com o fito de servir ao bem comum, perseguindo finalidades públicas.

128. CF, art. 150: "§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas" (grifamos).

"Parece visível que esta lei complementar específica está para a Constituição assim como o regulamento está para a lei. O que, além, é da teoria da lei complementar, dispensando, pelo menos por enquanto, a necessidade de maior esforço de demonstração (J. Afonso, Souto Maior, Manoel Gonçalves).

"Parece evidentemente ser melhor interpretação a que não dá à lei complementar o poder de alterar substancialmente a materialidade da norma contida na Constituição. Se se admitir essa possibilidade, corre-se o risco de anulação do desígnio máximo, por obra do Congresso, seja de ampliação desmedida do mesmo, contra o objetivo constitucional.

"O que o art. 150, VI, 'c', quer é a colaboração destas entidades - particulares por natureza - com o Estado. Quer a Constituição não só incentivar pessoas privadas a que criem instituições de educação e assistência suprimindo as deficiências da ação estatal, aperfeiçoando-a ou melhorando-a, como ainda visa a assegurar que essas entidades existam desembaraçadamente, inclusive quanto a encargos tributários."¹²⁹

E, mais adiante, o mesmo mestre: "Daí que, se a Constituição menciona, como o faz, 'lei complementar', só pode ser para cuidar de aspectos formais, porque os aspectos substanciais da normatividade já estão esgotados no próprio texto constitucional, sem necessidade de maiores esforços de demonstração, dado que se trata de preceito negativo ou proibitivo. Admitir o contrário (admitir que a lei complementar pode tratar desse conteúdo, ampliando-o ou reduzindo-o) é consentir que o legislador complementar possa anular, reduzir ou mesmo aniquilar o preceito constitucional"¹³⁰.

Portanto, a própria Constituição estabelece as condições da imunidade. Não pode a lei complementar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, erigir outras. É que ela tem caráter estritamente regulamentar e, nesta medida, deve, apenas, dar execução ao preceito do art. 150, VI, "c", do Diploma Magno.

II - São instituições (do latim *instituere*: fixar, construir, ensinar), para os fins aqui considerados, as entidades (associações,

129. Geraldo Ataliba, "Imunidade de instituições de educação e assistência", *RD Tributário* 55/139.

130. Idem, *ibidem*, pp. 141-142.

fundações ou sociedades), de caráter permanente, que, além de atuarem no campo educacional, preencham os requisitos do já estudado art. 14 do CTN.

Temos, pois, que é instituição de educação, imune a impostos, a que, sem finalidade de lucro,¹³¹ secunda o Estado no atingimento dos objetivos apontados no art. 205 da CF. Aliás, a imunidade em tela decorre logicamente da sua ausência de capacidade contributiva.

Quando dizemos "sem finalidade de lucro", absolutamente não estamos querendo significar que a gratuidade na prestação deste serviço é requisito essencial para o desfrute da imunidade.

De fato, a só circunstância de uma escola cobrar mensalidades de seus alunos não inviabiliza seu direito à imunidade. Pelo contrário, se, com o produto da arrecadação de tais mensalidades, limitar-se a remunerar, de acordo com as leis de mercado, seus funcionários e professores, bem como a investir em equipamentos e materiais, continua a ter pleno direito ao benefício constitucional.

Note-se que, se a gratuidade fosse *conditio sine qua non* ao desfrute da imunidade, praticamente restaria esvaziada, em relação às escolas, a norma contida nesta alínea "c". Deveras, as escolas públicas (obrigatoriamente gratuitas, por força do disposto no art. 206, IV, da CF), por prestarem *serviço público*, estariam alcançadas pela alínea "a" do mesmo inciso, que proclama imunes a impostos os serviços prestados por pessoas políticas. Assim, apenas alguns poucos educandários, mantidos por entidades filantrópicas ou por beneméritos, teriam direito ao benefício.

Não nos parece, porém, seja esta a melhor interpretação do texto constitucional.

A nosso sentir, mesmo as instituições de educação privadas, que cobram mensalidades de seus alunos, são abrangidas

131. Alomar Balleiro, a respeito, aduz: "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" (*Limitações ...* cit., p. 184). E, logo adiante, esclarece: "São instituições porque alheias ao intento de lucro individual dos seus promotores e associados, mas poderiam ser empresas particulares, tão nascidas do espírito de ganho quanto quaisquer outras" (idem, *ibidem*, pp. 188-189).

pela imunidade. Basta que, sem fins lucrativos, se associem ao Estado na consecução dos objetivos contemplados no art. 205 da Lei Maior e, é claro, cumpram os requisitos do art. 14 do CTN (ausência de intuito lucrativo,¹³² aplicação integral de seus rendimentos no País¹³³ e escrituração correta de suas receitas¹³⁴).

Tal também o entendimento de Elizabeth Nazar Carrazza: "O legislador constituinte, fazendo uso da palavra 'instituições', quis imunizar as entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências, no setor educacional. Se, apenas para argumentar, as entidades particulares não gozassem de imunidade, pela só circunstância de não serem gratuitos os seus serviços, jamais este sentido da norma constitucional poderia ser alcançado".¹³⁵

132. A ausência de intuito lucrativo exige que os recursos auferidos venham reinvestidos na própria instituição educacional. Não impede, porém, a remuneração justa de seus quadros.

Por outro lado, não afasta a imunidade a remuneração comutativa dos funcionários e administradores. O que afasta o benefício constitucional é a remuneração exorbitante ou sem causa, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da instituição.

133. Este requisito continua presente quando a instituição educacional fornece bolsas de estudo, para o exterior, a seus professores e funcionários. E que, em rigor, ela está qualificando sua mão de obra e, neste sentido, aplicando "integralmente no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais".

Não arreda, também, o direito à imunidade a concessão, a seus funcionários e conselheiros, de *tratamento médico-hospitalar* no exterior. Conquanto o dinheiro não seja gasto no País, a entidade, de fora a parte os aspectos humanitários, acabará beneficiada com a recuperação da saúde - e, portanto, das plenas condições de trabalho - de seu colaborador.

134. A exigência de escrituração, em livros próprios, das receitas da instituição educacional não implica, conforme já reconheceu o próprio E. 1.º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atualmente reformulado em Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF), a adoção de escrituração comercial, segundo a boa técnica contábil, e com observância das normas constantes da legislação tributária, nos moldes em que é exigida das demais empresas submetidas ao regime de tributação, com base no lucro real ou presumido. A escrituração exigida objetiva, tão somente, a verificação pela Fiscalização do cumprimento dos requisitos contidos nos incisos I e II do art. 14 da Lei 5.172, de 1966" (Processo 10283.001362/96-68, Acórdão 103-19-567, de 20.8.1998, rel. Cons. Edson Vianna de Brito).

135. Elizabeth Nazar Carrazza, "Imunidade tributária das instituições de educação", *RD Tributário* 3/170 - grafamos.

III – Temos, portanto, que são alcançadas pela imunidade da alínea “c” as entidades que visam à formação ou à instrução das pessoas em geral¹³⁶ e preencham os requisitos do art. 14 do CTN, máxime o da ausência de fins lucrativos. O benefício também alcança – se, evidentemente, preencherem os mesmos requisitos – o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres, que, embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.

Tornamos a insistir que faz as vezes da lei complementar, no caso, o art. 14, I a III, do CTN.

Aliás, este preceito apenas explicita os requisitos, postos na Constituição, para que as instituições educacionais usufruam da imunidade tributária em estudo: ausência de fins lucrativos e perseguição de suas finalidades essenciais.

O mesmo pensa Misabel Derzi de Abreu Machado Derzi: “Note-se que os requisitos alinhados pelo Código Tributário Nacional praticamente reproduzem os fundamentos essenciais dessa imunidade: não aproveitar a interesses privados (distribuição de lucros); aplicar as rendas no País; manter os meios adequados à comprovação do cumprimento desses requisitos (escrituração regular). A Constituição de 1988 refere-se expressamente à inexistência de fins lucrativos como *ratio essendi* da imunidade dessas atividades. Limita também a imunidade a suas finalidades essenciais, ou seja, (...) da instituição de educação (...), incorporando uma restrição apenas implícita no Texto Magno anterior, mas já

136. Para ter reconhecido seu direito à imunidade, o educandário deve estar aberto a todos os interessados, isto é, deve preencher o requisito da *generalidade* (universalidade). Assim, a escola que favorece apenas a restrito grupo de pessoas, como, por exemplo, somente aos descendentes do fundador de uma empresa, não é imune a impostos.

O requisito da generalidade, porém, deve ser entendido em termos. Não é preciso, para que ele seja preenchido, que a escola esteja aberta a toda a coletividade, mas, apenas, que não faça discriminações arbitrárias, restringindo demasiadamente o acesso a seus cursos. Por aí vemos que uma escola aberta apenas aos descendentes de alemães – mas sem especificar quais – tem direito à imunidade em questão. Não, porém, a escola criada para ministrar ensino apenas aos membros de uma determinada família alemã.

determinada expressamente pelo Código Tributário Nacional (art. 14)¹³⁷.

IV – Julgamos imperioso asseverar, ainda, que a lei ordinária não pode – sob pena de irremissível inconstitucionalidade – criar outros requisitos, que não os apontados na lei complementar, para o gozo desta imunidade. De fato, ela não é o instrumento próprio para veicular regras que condicionem a fruição da imunidade em tela.

É que, como é pacífico e assente, a lei ordinária não pode cuidar de matéria *sob reserva de lei complementar*.

Novamente Misabel Derzi vem em abono de nossas ideias: “Não cabe ao (...) legislador ordinário criar outros requisitos não previstos em lei complementar, tais como a declaração legal de utilidade pública; a exigência da constituição de fundação como único veículo formal ao desenvolvimento das atividades educacionais e assistenciais; a gratuidade dos serviços prestados por seus diretores e administradores, etc.”¹³⁸

Reiteramos que a Constituição concede imunidade tributária às instituições educacionais *sem fins lucrativos*. A lei complementar, no caso, apenas pode *regulamentar* o benefício. E, ao fazê-lo, deve limitar-se a apontar os requisitos estruturais a que estas entidades devem atender, vale dizer, aqueles que se referem diretamente à ausência de fins lucrativos.

Apenas o descumprimento destes requisitos acarretará a perda ou a suspensão da imunidade. Outros, que não se refiram à demonstração da ausência de fins lucrativos – como a retenção do IR na fonte –, podem, quando muito, ensejar sanções de natureza diversa (pagamento de multas, assunção do dever de recolher montante equivalente ao que deixou de ser retido etc.); nunca, porém, a retirada, ainda que temporária, do benefício constitucional, que visa, em última análise, a resguardar e a promover a formação cultural do povo.

137. Misabel Derzi, “A imunidade das instituições de educação ou de assistência social”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Imposto de Renda – Alterações Fundamentais*, 2ª vol., São Paulo, Dialética, 1998, pp. 146-147.

138. Idem, *ibidem*.

Em face do exposto, fica claro, portanto, que os requisitos do art. 9º, § 1º, do CTN (*v.g.*, a retenção, na fonte, do IR devido por pagamentos feitos a terceiros), justamente por não se referirem à demonstração da ausência de fins lucrativos, não têm força jurídica para ensejar a perda ou a suspensão da imunidade das instituições de educação.

Nunca se perca de vista que as instituições educacionais sem fins lucrativos foram declaradas imunes à tributação por meio de impostos justamente pelo relevantíssimo papel que cumprem, ou seja, pela colaboração que emprestam ao Estado no atendimento ao chamado "interesse público primário" (Renato Alessi), consistente, no caso, no resguardo de valores da formação didático-cultural do povo.

Accentue-se, ademais, que o dever de reter o IR na Fonte é uma "obrigação acessória" ("dever instrumental tributário"), na acepção do art. 113, § 2º, do CTN,¹³⁹ e seu descumprimento gera responsabilidade de cunho administrativo, que não interfere nas características intrínsecas da pessoa imune.

Sendo assim, a falta de retenção não pode retirar a proteção constitucional em exame.

Registramos, de logo, que apenas as *características intrínsecas* das instituições de educação, reveladoras da ausência de fins lucrativos, podem ser levadas em conta pela *lei* que fixa os *requisitos* (art. 150, VI, "c", *in fine*, da CF) à fruição desta imunidade. Não as *características extrínsecas*, vale dizer, que não se referem à comprovação da ausência de fins lucrativos.

O eventual descumprimento de requisitos que não se correlacionam com a ausência de fins lucrativos, posto sancionável, absolutamente não pode levar à perda ou à suspensão da imunidade.

Vai daí que os comandos contidos no art. 9º, § 1º, do CTN não podem ser considerados *requisitos inafastáveis* à fruição da

139. CTN:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

"(...).

"§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos."

imunidade das instituições de educação e de assistência social, já que não levam à comprovação da ausência de fins lucrativos. Inexiste qualquer vínculo entre este dispositivo e o art. 150, VI, "c", *in fine*, da CF.

V - Note-se, ainda, que, por uma questão de isonomia, não se pode condicionar a imunidade ora em estudo ao cumprimento de requisitos a que todos os contribuintes devem atender, como, por exemplo, o de reter IR na Fonte por pagamentos feitos a terceiros. Realmente, se uma empresa comercial não efetuar tal retenção ficará sujeita às sanções previstas na legislação (*v.g.*, ao pagamento de multa). A instituição assistencial sem fins lucrativos não pode, incorrendo na mesma falta, ainda por cima perder o benefício constitucional. Tal acontecendo, sofrerá dupla sanção. Dupla sanção que absolutamente não se justifica, ainda mais se considerarmos que ela alcançará pessoa que, com objetivos altruístas, associa-se ao Estado na consecução do bem comum.

Retomando ideia há pouco exibida, a falta de retenção de IR na Fonte por pagamentos feitos a terceiros não guarda relação direta com a instituição educacional sem fins lucrativos. Ora, a perda ou suspensão da imunidade só pode ser determinada por infrações capazes de revelar que a instituição deixou de ser educacional ou que passou a ter fins lucrativos.

Portanto, caso não haja a retenção do IR na Fonte devido por terceiro, não se aplicadas à instituição educacional sem fins lucrativos as penalidades concernentes à responsabilidade tributária propriamente dita, mas nunca a perda ou a suspensão da imunidade.

Em suma, para que continue a fruir da imunidade do art. 150, VI, "c", da CF basta que a instituição de educação não faça distribuição disfarçada de lucros, aplique integralmente no País seus recursos e mantenha escrituração idônea a comprovar o preenchimento dos dois requisitos anteriores.

Registre-se, por oportuno, que o § 1º do art. 14 do CTN remete¹⁴⁰ a seu *caput*, que, conforme se viu, estabelece, em seus incisos

140. CTN, art. 14: "§ 1º. Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício".

dade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF).¹⁴² Por girar em torno de um direito fundamental das pessoas, é *cláusula pétrea*, a teor do art. 60, § 4º, IV, da CF.

Podemos dizer que o preceito estampado no art. 150, VI, "c", da Lei Maior estimula a sociedade civil a, sem fins lucrativos, agir em benefício das pessoas carentes, suprindo, destarte, as insuficiências das pessoas físicas no campo da assistência social. Neste sentido, as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, prestam um favor à sociedade, realizando o que Esta- do tinha a obrigação de fazer e, por falta de estrutura adequada e recursos, infelizmente, não faz. A imunidade a impostos, no caso, é uma pequena compensação do muito que estas entidades altruisticamente fazem em favor dos mais necessitados.

Noutro giro, as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, foram declaradas, pela Constituição, imunes a im- postos exatamente porque secundam o Estado na realização do bem comum. Melhor dizendo, avocam atribuições que são típicas do Estado (é o que fazem, por exemplo, as *Santas Casas de Misericórdia*, que dão assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes). Assim, é altamente louvável usufruam de cer- tos benefícios, como o de não serem obrigadas a pagar impostos (IR, ISS, IPTU, imposto sobre a importação etc.). Aliás, não tendo finalidades lucrativas, não poderiam, mesmo, ser tributadas por meio de impostos, *ex vi* do art. 145, § 1º, da CF, que consagra o já estudado *princípio da capacidade contributiva*.

É imune, pois, a impostos a instituição assistencial sem fins lucrativos. Não, porém, como observa Aliomar Baleeiro, "a casa de saúde de que é proprietário médico, no exercício da profissão, ou empresário de sua exploração econômica".¹⁴³

Também são havidas por instituições assistenciais as *insti- tuições fechadas e de previdência privada*, também chamadas "fundos de pensão", que, por sua natureza orgânica e finalidades, estão abrangidas pelo benefício constitucional, já que: a) não têm *azi-*

142. CF, art. 1º: "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a digni- dade da pessoa humana".

143. Aliomar Baleeiro, *Limitações ...*, cit., pp. 184-185.

I a III, os requisitos, necessários e suficientes, ao reconhecimento da imunidade contemplada no estudado art. 150, VI, "c", da CF.

Já, o § 1º do art. 9º do CTN (também referido no mesmo § 1º do art. 14 do CTN) não fixa requisito adicional à fruição da imu- nidade, mas apenas delimita seu alcance, ao permitir que a lei imponha às instituições educacionais a função de *fonte retentora* ou a prática de atos assecutorios do cumprimento de obriga- ções tributárias por parte de terceiros.

Portanto, apenas o comprovado descumprimento dos requi- sitos previstos no art. 14, I a III, do CTN pode levar à eventual suspensão do benefício constitucional em tela.

4.3.5 As instituições de assistência social

I - Nos termos da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF, as *instituições de assistência social sem fins lucrativos* são imunes à tributação por meio de impostos.

Mas, que é uma *instituição de assistência social*?

Adiantamos que *instituição de assistência social* é a pessoa jurí- dica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalida- de lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6º da CF, *verbis*: "Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a as- sistência aos desamparados, na forma desta Constituição".

Infelizmente, o Estado não tem condições de, sozinho, prestar os serviços que implementariam a fruição de todos estes direitos sociais. Daí precisar valer-se de entidades não governa- mentais, com finalidades de assistência social beneficente.¹⁴¹ Tais entidades são justamente as instituições de assistência social sem fins lucrativos.

Observe-se, por outro lado, que a imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, caracteriza-se como uma concretização normativa do direito fundamental da digni-

141. Vem ao encontro desta ideia o inciso II do art. 204 da CF: "II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações (*governamentais na área da assistência social*) em todos os níveis" (esclarecemos no parêntese).

mus distribuendi (embora, por vezes, tenham *animus lucrandi*); b) preencham o requisito da *universalidade (generalidade)*, ainda que restrita a uma categoria de pessoas (*v.g.*, os funcionários de uma grande empresa); e c) miram o interesse público. Desde que atendam aos requisitos estabelecidos na lei complementar ou do ato normativo que lhe faça as vezes (art. 14, I a III, do CTN), têm jus à imunidade. Este benefício absolutamente não desaparece, nem pode ser suspenso, no caso de descumprimento de outros requisitos, como os apontados no art. 9º, § 1º, do CTN. Vale, a propósito, *mutatis mutandis*, o que escrevemos no item anterior a propósito das instituições de educação sem fins lucrativos.

II – Sempre em face do exposto, não é necessário, para a manutenção do benefício da imunidade, que a instituição assistencial sem fins lucrativos esteja aberta a qualquer pessoa que dela queira beneficiar-se. Em linguagem mais técnica, é dispensável, para os fins do art. 150, VI, "c", da CF, o atributo da *generalidade do acesso* dos beneficiários. Basta que tal *acesso* seja marcado pela *impessoalidade* – é dizer, que todas as pessoas que preenchem determinados requisitos ou pressupostos (como, por exemplo, que sejam servidores de uma dada autarquia) possam colocar-se sob o pálio da instituição assistencial.

Com base em tais considerações, podemos afirmar que não perde a imunidade a instituição de assistência social sem fins lucrativos cujo raio de atuação seja restrito a uma comunidade, a uma classe de pessoas, de empregados, de servidores públicos etc. O que não se admite é a *particularização*, isto é, que os favorecidos estejam antecipadamente individualizados, sendo vedado o ingresso de outras pessoas na instituição, ainda que preencham idênticos requisitos (*v.g.*, sejam também servidores da mesma pessoa política ou empregados da mesma fundação de direito privado ou da mesma empresa patrocinadora).

Neste sentido, não vemos como ou por quê apartar da imunidade em tela as *entidades fechadas* que garantem previdência pública, acessível a todos os servidores e dependentes, ainda que de uma única pessoa política. A mesma ordem de raciocínio vale para aquelas que dão previdência privada (complementação de aposentadoria) a empregados e dependentes de uma dada empresa.

Nunca é demais proclamar que o ideal é que as instituições assistenciais sem fins lucrativos se multipliquem, já que notórias as deficiências do Poder Público no setor. Mais um motivo para que se afastem interpretações restritivas, que conflitam com a *intenção constituintis*.

III – A instituição assistencial sem fins lucrativos não perde tal característica – e, por via de consequência, o direito à imunidade – ainda que se dedique a atividades remuneradas, capazes de prover-lhe os recursos necessários à sua manutenção e de seus programas desinteressados. Portanto, suas receitas não precisam ser negativas; tampouco limitar-se a cobrir-lhe os *custos operacionais*. Pode, ainda, ter sobras financeiras e aplicá-las no mercado financeiro, inclusive no exterior, evitando, assim, que, a médio ou longo prazo, feneça. Basta que os resultados obtidos sejam reinvestidos, no Brasil, na consecução de seus objetivos institucionais.¹⁴⁴

144. Os resultados positivos obtidos pela instituição de assistência social sem fins lucrativos podem perfeitamente ser aplicados no mercado financeiro, inclusive internacional, para que frutifiquem. De fato, almejar a rentabilidade, mais que uma mera faculdade, é um verdadeiro dever destas instituições privadas. Quanto mais recursos tiverem, melhor atenderão aos ditames constitucionais.

É certo que o art. 14, II, do CTN prescreve que as instituições de assistência social sem fins lucrativos deverão aplicar integralmente no País os seus recursos, na manutenção de seus objetivos institucionais. Todavia, este dispositivo apenas prescreve que todo *superávit* obtido, ao invés de ser carreado para outras entidades localizadas no exterior, deve reverter em favor da entidade, para que ela mais e mais cresça, associando-se ao Estado na realização do bem comum.

Logo, a instituição assistencial sem fins lucrativos pode e deve aplicar, inclusive no exterior, seus excedentes financeiros, na louvável busca de melhores proveitos econômicos. O que importa, sim, para que a imunidade não seja suspensa, é que o *resultado final* desses investimentos seja integralmente aplicado no País, no atingimento dos objetivos da instituição assistencial.

Vai daí que não há perda de imunidade quando a instituição educacional sem fins lucrativos faz investimentos no exterior. Para que continue a fruir do benefício constitucional, basta que aplique no Brasil os resultados econômicos positivos assim obtidos, em favor do desenvolvimento de suas finalidades institucionais.

Milita neste sentido a Súmula 724 do STF, *verbis*: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

E nem se alegue que o § 4º do art. 150 da CF impede tal entendimento, ao estabelecer que "as vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

Segundo estamos convencidos, não decorre deste dispositivo que as instituições assistenciais sem fins lucrativos perdem o direito à imunidade se exercerem atividades econômicas. Também a imunidade não cai por terra se de tais atividades econômicas resultar *superávit*. Basta que "o patrimônio, a renda e os serviços" sejam relacionados às "finalidades essenciais" destas pessoas.

O que não pode haver – agora, sim – é a distribuição do *superávit* aos fundadores, dirigentes ou administradores. Noutros termos, não pode haver *apropriação particular* dos resultados positivos, ou, mesmo, a intenção de fazê-lo (*animus distribuendi*).

Todavia, se as preditas atividades econômicas forem exercidas tendo em mira a consecução dos objetivos públicos da instituição, assegurando-lhe a sobrevivência e a consecução de seus fins estatutários, o direito à imunidade permanecerá íntegro.

Portanto, são também abrangidas pela imunidade as *atividades-meio* da instituição assistencial, vale dizer, as medidas, inclusive financeiras, que tenham por escopo carrear-lhe novos recursos, para o melhor atingimento de seus fins. Afinal, graças a elas a entidade não se estiolará.

Com efeito, é deveras temerário depender, para continuar existindo, da sempre incerta caridade, seja ela oficial, seja particular. Por isso, cabe ao bom administrador tomar as medidas necessárias a que os eventuais resultados positivos venham revestidos e, assim, multiplicados.

Esta Súmula, conquanto se refira expressamente ao IPTU, sinaliza, de modo inequívoco, que as mencionadas entidades (dentre as quais as instituições de assistência social sem fins lucrativos), enquanto exercem atividades econômicas, delas obtendo o máximo de resultados econômicos positivos, estão também a salvo dos impostos incidentes sobre suas rendas ou prestações onerosas de serviços. O fundamental é que tais atividades econômicas sejam preordenadas a assegurar a manutenção da entidade.

Enfim, provenham de onde provierem, os resultados econômicos de tais rendas ou serviços ficam desonerados da tributação por meio de impostos desde que sejam, a final, integralmente aplicados no País, no atendimento dos objetivos da instituição.

Portanto, mantém a imunidade a instituição assistencial que aplica no mercado financeiro seus *superávits*, em ordem a preservar-lhes o valor econômico. A nosso ver, tais reinvestimentos, justamente porque preordenados ao atendimento das *finalidades essenciais* de tais pessoas jurídicas, estão a salvo do IOF, do IR, da COFINS e de outros tributos que nascem de aplicações financeiras. Realmente, estas exações, acaso exigidas, acabariam, por suas repercussões econômicas, desfalcando o patrimônio da instituição assistencial, afastando-a, sempre mais, dos objetivos que nortearam sua criação.

IV – Realçamos que mesmo as instituições assistenciais que obtêm *sobras financeiras*, desde que as reinvestam no atingimento de seus fins, são abrangidas pela imunidade em tela. Basta – tornamos a dizer – que se associem ao Poder Público, suprindo suas deficiências, na consecução dos valores contemplados especialmente no art. 203 da Lei Maior.

Afinal, é para favorecer esta cooperação com o Estado, auxiliando-o a promover o pleno desenvolvimento das pessoas, que o art. 150, VI, "c", da CF concede às *instituições assistenciais sem fins lucrativos* o atributo da imunidade tributária.

Desnecessário, pois, que a instituição assistencial nada cobre por seus serviços (até porque, quando tal se dá, nenhum imposto haverá a pagar, por ausência de base de cálculo). Tampouco que tal cobrança apenas baste para afastar o *déficit*, vale dizer, para manter o equilíbrio de suas contas. É suficiente que seus administradores, membros ou gestores não participem de eventuais resultados econômicos positivos.

Depois, o próprio art. 14 do CTN não veda a possibilidade de uma instituição assistencial sem fins lucrativos apresentar sobras financeiras; apenas proíbe sejam distribuídas, a qualquer título – aí compreendido o lucro.¹⁴⁵

145. A Constituição Federal não nos fornece definição alguma de *lucro*. O termo "lucro", porém, não é um simples "rótulo". Tampouco, *venia concessa*, é uma "caixa vazia", dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que melhor lhes aprouver. Pelo contrário, "lucro" tem uma acepção técnica, revelada pelo direito societário.

O diploma normativo que define o lucro é a *Lei das Sociedades Anônimas* (Lei 6.404, de 15.12.1976), cujo art. 191 estabelece: "Art. 191. Lucro líquido do

Em suma, continua a ser *sem fins lucrativos* a instituição assistencial que utiliza seus resultados econômicos positivos para, com a ampliação patrimonial, melhor alcançar seus elevados objetivos.

V – Calha referir, ainda, que, para uma instituição assistencial, seu patrimônio¹⁴⁶ é algo que não deve ser descuidado. Por isso, haverá de ser não só mantido, como multiplicado, por meio de aplicações financeiras e investimentos de toda ordem. De fato, sem ele – ou, mesmo, com sua redução – fica mais difícil, quando não impossível, alcançar os fins sociais da entidade.

Mais uma razão para que se afaste da instituição assistencial sem fins lucrativos os impostos que a Economia rotula de “sobre

exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190”.

Prescreve este art. 190: “Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada”.

Também há de ser considerado, para o correto entendimento do assunto, o art. 186 da mesma Lei 6.404/1976, *verbis*:

“Art. 186. A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados discriminará: I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial; II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

“§ 1º. Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

“§ 2º. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.”

Deixando de lado detalhes, que não vêm para aqui, o fato é que da análise destes artigos ressaí nitidamente que *lucro* é o *resultado positivo* experimentado pela pessoa jurídica, num dado período de apuração, abatidos os valores empregados para obtê-lo. O lucro enseja um acréscimo na capacidade econômica do contribuinte, ou, se preferirmos, revela disponibilidade de riqueza nova. E esta é fruto de um *resultado final*, que deve levar em conta não apenas as receitas da pessoa jurídica, mas as despesas necessárias à sua obtenção (custos, prejuízos, provisões, participações etc.).

146. Estamos tomando a palavra “patrimônio” no sentido de “conjunto de direitos de conteúdo econômico”, abrangendo, destarte, a propriedade, a posse, os direitos obrigacionais, os direitos a prestações pecuniárias – enfim, todos os direitos cujo objeto tenha *valor de uso* ou *de troca*.

o patrimônio” (ITR, ITBI, IPVA, IPTU etc.). Com tal cautela estar-se-á, por sem dúvida, protegendo a própria pessoa jurídica e, por extensão, a sociedade em geral.

VI – Seja-nos permitido reafirmar que os serviços prestados pelas instituições assistenciais sem fins lucrativos complementam as atividades essenciais do Estado, inclusive no campo do ensino e da pesquisa, como melhor perceberemos quando analisarmos o art. 203 da CF.

VII – A propósito, afigura-se-nos inconstitucional a Lei 9.532, de 10.12.1997, enquanto manda tributar, por meio de imposto sobre a renda, os juros e demais rendimentos de capital obtidos em aplicações financeiras realizadas por entidades fechadas de previdência privada. É que, como vimos no início deste capítulo, as situações de imunidade não podem ser desconstituídas por meio de lei.

Dentro do espírito da Constituição e dos propósitos do sistema, pensamos que a instituição assistencial que aplica os aluguéis e outras rendas que recebe no atingimento de seus objetivos institucionais tem direito à imunidade. Neste caso, os rendimentos são os *meios* para o desempenho de suas funções típicas.

VIII – Estamos convencidos, por igual modo, de que a instituição de assistência social sem fins lucrativos é imune à tributação por meio de *imposto predial e territorial urbano* (IPTU) sobre os imóveis, de sua propriedade, que loca a terceiros, para atingir seus objetivos institucionais. O fundamental, no caso, é que as receitas assim obtidas se destinem ao custeio destes objetivos. Não há falar, neste passo, em *desvio de finalidade*, já que os ganhos daí provenientes, formando reservas capazes de manter seu equilíbrio financeiro e atuarial, facilitarão o pleno atingimento de seus fins.

4.4 Imunidades aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

4.4.1 Considerações gerais

São igualmente imunes a impostos “os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

Com toda a facilidade notamos que o que a Constituição pretende, neste ponto, é garantir a liberdade de comunicação e de pensamento (aí compreendida a liberdade de imprensa) e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo. Em outras palavras, quer facilitar a busca do conhecimento, bem inefável que agrega dignidade à pessoa humana.

De fato, ninguém contesta que a Nação Brasileira só se desenvolverá quando todos tiverem real acesso à educação, à informação e à cultura.

É interessante notar que a liberdade de pensamento não se limita a permitir que as pessoas exprimam o que pensam. Garante-lhes, também, o direito de difundir suas ideias proferindo conferências, fazendo representar peças teatrais, publicando livros, jornais ou periódicos e assim por diante.

No Brasil, todos podem manifestar livremente o próprio pensamento,¹⁴⁷ seja pela palavra, seja pelo escrito, seja por quaisquer outros meios de comunicação. A liberdade de pensamento abrange, pois, todas as formas de comunicação entre pessoas, principalmente a escrita. Como vemos, a liberdade de pensamento é assegurada em sentido latíssimo, contemplando, destarte, qualquer meio idôneo a divulgá-lo.

Aliás, já se disse que da liberdade de pensamento derivam, de algum modo, todos os outros direitos fundamentais.

Tal o entendimento de Pontes de Miranda: "Se falta liberdade de pensamento, todas as outras liberdades humanas estão sacrificadas, *desde os fundamentos*. Foram os alicerces mesmos que cederam. Todo o edifício tem de ruir. Dá-se a tentativa de fazer o homem parar: voltar ao infracultural, ou ao infra-humano. Todo

147. O pensamento é atividade íntima e incoercível do espírito, que foge ao controle do Estado, até que se materializa em manifestações exteriores. A liberdade de pensamento garante justamente estas manifestações exteriores.

Carlo Ceretti fez, a respeito, oportunas observações: "O Estado deixa a cada homem a liberdade de pensamento, de criação e de opinião não porque lhe seja indiferente o que possam pensar os cidadãos, mas porque entende que o pensamento tenha o seu máximo e mais fecundo desenvolvimento quando seja livre de coações externas" (*Diritto Costituzionale Italiano*, 7ª ed., Turim, UTET, 1966, p. 187 - traduzimos).

Prometeu, que descubra o fogo, será punido. Como toda ordem vigente foi feita no passado, apertam-se as consciências para apenar-las ao tamanho, que era o delas, ao tempo em que a ordem vigente se criou, ou antes dela, por 'força de queda' de toda regressão".¹⁴⁸

Como se isto não bastasse, a própria democracia de um País é diretamente proporcional ao grau de livre manifestação do pensamento que nele existe. É ponto bem averiguado, que um regime em que não seja possível às pessoas manifestar livremente o próprio pensamento não pode ser havido por democrático.

Não é por outro motivo que nos Estados democráticos procura-se garantir, o mais possível, a liberdade na formação e manifestação da opinião pública, que é tida na máxima conta.

A ideia não é nova. João Barbalho, o primeiro comentarista da Constituição de 1891, já a sustentava: "Não basta, com efeito, que a nação tenha representantes para a gestão dos negócios públicos, é preciso também que eles constantemente sejam influenciados por ela, ouçam sempre sua voz, acompanhem-na em seus anelos, estejam atentos ao seu aceno, retemperem-se de contínuo no pensamento que ela manifesta e que pode não ser mais o que prevalecia ao tempo da eleição que os investiu do mandato".¹⁴⁹

Por outro lado, a liberdade de pensamento, contribuindo decisivamente para a difusão da cultura, reforça a própria educação do povo. E - é oportuno frisar - uma Nação só se desenvolve quando a maior parte das pessoas tem acesso à Educação.

Estamos sempre mais percebendo que o País não pode prescindir dos livros, dos jornais, dos periódicos e dos outros veículos de comunicação, que lhes fazem as vezes e, em muitos casos,

148. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, 2ª ed., 2ª tir., t. V, São Paulo, Ed. RT, 1974, pp. 155-156 - os grifos são do autor.

149. João Barbalho, *Constituição Federal Brasileira - Comentários*, Rio de Janeiro, F. Briguet & Cia., 1924, p. 429. Na Itália, Pietro Virga tem idêntico modo de pensar: "Tanto mais um sistema é democrático, quanto maior deixa livre a formação e a manifestação da opinião pública; num regime de verdadeira democracia, os cidadãos devem ser postos em condições de poder formar uma clara e não preconceituosa noção das várias teses políticas em contraste, conhecendo e valorando livremente os argumentos adotados pelos sustentadores das mais variadas opiniões" (*Diritto Costituzionale*, 9ª ed., Milão, Giuffrè, p. 456 - traduzimos).

até os substituem com vantagens. É por intermédio de todos eles que as pessoas têm acesso às informações, às artes, à cultura, ao lazer, às práticas religiosas, às ações governamentais etc.

Assim, quando a Constituição Federal prescreve serem imunes aos impostos o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d"), ela não está senão dando efetividade aos direitos fundamentais à livre "manifestação do pensamento" (art. 5º, IV) e de "expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação" (art. 5º, IX). Também tem em mira (i) assegurar a todos o "acesso à informação" (art. 5º, XIV), (ii) evitar venha de algum modo embaraçada a "plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social" (art. 220, § 1º) e (iii) banir qualquer censura "de natureza política, ideológica e artística" (art. 220, § 2º).

Essa linha de raciocínio pode ser surpreendida do julgado a seguir transcrito:

"Imunidade - Impostos - Livros - Jornais e periódicos - Art. 150, inciso VI, alínea 'd', da CF.

"A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos".¹⁵⁰

Como se vê, o próprio Pretório Excelso acolheu a tese de que as imunidades tributárias devem receber interpretação extensiva e teleológica, para que não aluam os escopos políticos que levaram o Constituinte originário a plasmá-las na Carta Magna.

Isto tudo explica porque nossa Lei Maior tratou de dar *meios materiais* para que as pessoas possam divulgar suas ideias.

Uma das fórmulas encontradas foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre o livro, o jornal, o periódico e o papel de imprensa. Estas imunidades não só são altamente louváveis, como necessárias ao perfeito funcionamento das instituições.

Graças ao disposto no art. 150, VI, "d", da CF, a importação de livros, jornais, periódicos e papel de imprensa está imune à

150. STF, RE 190.761-4-SP, DJU 12.12.1997.

tributação por via de imposto sobre a importação, de ICMS e de IPI; sua exportação, de imposto sobre a exportação, de ICMS e de IPI; sua comercialização, dentro do País, de IPI e de ICMS.

Vejam, agora, o que vem a ser *livros*, para efeito de imunidade tributária.

4.4.2. A aceção da palavra "livros", para fins de imunidade

Todos nós sabemos que um livro é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc., impressos por meio de caracteres. Esta é a aceção corriqueira de *livro*, que qualquer dicionário registra.¹⁵¹

Não resta dúvida de que as operações com este tipo de livro são imunes a impostos.

A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de *imunidade*, os *veículos de ideias*, que hoje lhe fazem as vezes (*livros eletrônicos*) ou, até, o substituem. Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos *CD-Roms*, dos *slides*, dos videocassetes, dos filmes etc.¹⁵²

Segundo estamos convencidos, a palavra *livros* está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de *veículos do pensamento*, isto é, de *meios de difusão da cultura*. Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albores do Renascimento, na chamada *era de Gutenberg*, quando os livros

151. Laudelino Freire, por exemplo, em seu clássico *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa* (3ª ed., vol. IV, Rio de Janeiro, Livraria José Olympio Editora, 1957, p. 3.214) define livro como sendo "reunião de cadernos manuscritos ou impressos, cosidos entre si e brochados ou encadernados". Idêntica definição (mesmas palavras e na mesma seqüência) nos apresenta Caldas Aulete (*Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*, 4ª ed., vol. III, Rio de Janeiro, Delta, 1958, p. 3.010). Cândido de Figueiredo percorre idêntica trilha, porquanto, em seu *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* (5ª ed., vol. II, Lisboa, Livraria Bertrand, 1939), considera livro a "reunião de cadernos manuscritos ou impressos, e cosidos ordenadamente".

152. No mesmo sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários* ..., cit., p. 379.

eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos os *sucedâneos dos livros*, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos *CD-Roms* e dos demais artigos da espécie, que contêm, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional.

Tem razão Hugo de Brito Machado quando observa que “a imunidade do livro, jornal ou periódico e do papel destinado a sua impressão há de ser entendida em seu sentido finalístico”,¹⁵³ qual seja, garantir a difusão das ideias.

Deveras, *livro*, na acepção do art. 150, VI, “d”, da CF, é o veículo de transmissão do pensamento, pouco importando o processo tecnológico que a realiza (impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação em fita de vídeo etc.).

Só para darmos um exemplo, um livro convencional e um disquete de computador que contenha o seu texto operam o mesmo efeito: divulgar conhecimentos. Devem, pois, receber o mesmo tratamento fiscal.

Julgamos oportuno lembrar que, com a devastação das florestas e com os progressos da Informática, muito em breve não haverá mais livros do tipo convencional, isto é, impressos sobre um suporte material de papel. Por razões ecológicas (o papel é extraído das árvores) e por uma questão de espaço (os *CD-Roms*, além de terem dimensões reduzidas, possuem *memórias* imensas, conseguindo, assim, albergar, cada um, o texto de vários livros), muito em breve as bibliotecas serão totalmente informatizadas. O livro, tal qual estamos ainda habituados a manusear, será uma raridade. Quem viver, verá.

Aliás, já estão se tomando comuns, inclusive no Brasil, as *cyberlivrarias* (ou *megastores*), um novo tipo de *shopping cultural*, em que o livro tradicional, feito de papel, ocupa espaço cada vez mais reduzido. O que nelas se encontra, sempre mais, é o *CD-Rom*, a fita de vídeo, a fita cassete, o *videolaser*, o *CD* etc., fazendo as vezes dos livros tradicionais.

153. Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 35ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 294.

Os versados no assunto consideram absolutamente certo que nas livrarias do futuro não haverá mais livros do tipo comum. Estes só serão encontráveis em museus e em lojas de antiguidades.

Nas livrarias do futuro, no entanto, continuarão à venda, sem dúvida, livros, na acepção da alínea “d”: meios de difusão de cultura. E as operações jurídicas, com eles realizadas, continuarão a ser *imunes* a impostos (a menos, é claro, que haja uma *revolução* e a Carta Constitucional da época já não priorize mais a educação, a informação e a cultura, o que nos parece, senão impossível, pelo menos altamente improvável).

Mesmo as mentes que relutam em aceitar os avanços da Cibernética acabarão se habituando com tais avanços tecnológicos, que, tornamos a dizer, já começam a fazer-se sentir.

4.4.2.1 *Desdobramento da ideia* – I – Só para ilustrarmos nossa ideia, recentemente ilustre processualista comentou o Código de Defesa do Consumidor. Seus preciosos *Comentários* saíram em livro (do tipo convencional) e em *CD-Rom*. Assim, o consumidor mais conservador pode adquirir os *Comentários* em livro. Já, o mais afeiçoado aos novos tempos, desde que disponha de um *PC (personal computer)*, pode fazê-lo sob a forma de *CD-Rom*.

Na realidade, os dois compradores estão adquirindo o mesmo livro. O primeiro irá *tê-lo* visualizando os tipos impressos no papel. O outro também o lerá, só que, agora, fazendo uso de um computador pessoal. Este último, inclusive, valendo-se de uma impressora, poderá transformar os sinais magnéticos do *CD-Rom* num texto idêntico ao contido no livro convencional.

Ora, não é jurídico – nem justo – que só o primeiro seja beneficiado pela imunidade, isto é, não veja embutido, no preço do produto que acaba de comprar, o valor dos impostos. Afinal, no fundo, os dois adquiriram a mesma coisa. Deveras, ambos os produtos contêm o mesmo texto. O que difere, entre eles, é apenas a *forma* pela qual as informações estão transmitidas. Esta só circunstância, a nosso ver, não afasta a imunidade.

II – Acrescentamos que os elevados objetivos da imunidade veiculada no art. 150, VI, “d”, da CF seriam frustrados com a tributação do *livro eletrônico*, que, por sua finalidade de difundir a cultura, é tão livro quanto o confeccionado com papel.