

AIRES F. BARRETO
PAULO AYRES BARRETO

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS:
LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS
AO PODER DE TRIBUTAR

2ª edição

DIALÉTICA

São Paulo - 2001

Paulo Ayres Barreto
OAB/SP n.º 23.839

4. A Cláusula “Rendas Relacionadas com as Finalidades Essenciais”: Exegese

A Constituição de 1988 estabelece, no seu artigo 150, ser Vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios

“VI - instituir impostos sobre:

- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços... das instituições de educação e de assistência social.

...

§ 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.”

Encerra o § 4º, acima, restrição mais abrangente do que a contida no artigo 19, § 1º, da Carta de 1969. É que este último reportava-se exclusivamente às autarquias. O novo texto refere-se, explicitamente, aos templos, aos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, e instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.

4.1. Amplitude da Imunidade

É preciso cautela ao interpretar esse preceito, a fim de não esvaziar a imunidade tributária que a Constituição assegura a certos entes ou situações.

Inicialmente, dois comentários se impõem: o primeiro no sentido de que a restrição - antes exclusivamente referida às autarquias e agora explicitamente estendida às demais entidades imunes - em nada altera substancialmente a dicção constitucional, mas só reduz o seu alcance. É que interpretação correta - que sempre foi feita pelos tribunais - levará a somente entender abrangidas pela imunidade de as pessoas, seus bens e rendas em consideração às finalidades a que servem.

As imunidades não se destinam a privilegiar nenhuma entidade, mas, sim, a proteger ou promover valores constitucionais prestigiados em diversas passagens do Texto Máximo. Na república igua-

litária que adotamos, não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.

Não há, portanto, novidade ou modificação do campo de aplicação do princípio. A afirmação de que nenhuma inovação nisto se contém não é de difícil demonstração. Basta considerar as numerosas outras passagens do texto constitucional, nas quais houve acréscimos meramente verbais, de sentido puramente explicatório, de preceitos prestigiadores de princípios que sempre fizeram parte do sistema. Rui Barbosa, secundado por Victor Nunes, já demonstrara que o implícito, na Constituição, não é menos eficaz que o explícito. Modernamente Baleeiro, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra, Souto Borges e Sacha Calmon deduziram tecnicamente o argumento.

A dúvida que tem surgido - nos setores mais distantes do puro mundo jurídico, mais envolvidos com as paixões do dia a dia e com o imediatismo natural das funções - é quanto ao alcance desse preceito aparentemente inovador (§ 4º do art. 150). Que situações, fatos e circunstâncias são excluídos da imunidade, por força dessa cláusula?

Com efeito, não se questionou a substância, o significado e a eficácia da imunidade em si mesma, que isto já não tem mais cabimento, no direito brasileiro. O que se tem questionado - e este caso é um exemplo significativo - é o alcance do preceito imunitório, nessas hipóteses.

O equacionamento dessa questão só será alcançado mediante interpretação adequadamente desenvolvida, de acordo com as melhores indicações da hermenêutica. Não se trata aqui de buscar em dicionários, que revelem valores filológicos, o sentido da expressão “finalidades essenciais”, nem da palavra “relacionados”. Não se trata de perquirir os significados semânticos ordinários dessas palavras.

É oportuna aqui a advertência de Geraldo Ataliba:

“Embora o direito positivo se revele mediante palavras, traduzidas nas leis formais, ele consiste substancialmente em normas. O jurista busca normas que são reveladas pelas palavras, não pode ficar no plano das palavras, mas, deve penetrar mais fundo, na busca da norma que elas (palavras) devem revelar. A lei contém a norma, mas com ela não se

confunde. A lei não é norma. Esta é obrigatória porque se contém na lei, mas com ela não se confunde. Para conhecer a norma o jurista a busca na lei, porque aquela está contida nesta.”²³

O que se busca é a norma que deve ser revelada pelo conjunto de expressões verbais adotado pelo legislador constituinte. As palavras têm um significado básico e sempre um significado contextual, como mostra Paulo de Barros Carvalho. Deveras, diz o prestigioso teórico geral do direito: seria ridículo supor - diante de norma que cuidasse de disputa de cadeira do Senado - que cidadãos-candidatos estivessem a agarrar-se a pernas de um móvel daquela casa do Congresso, na pretensão de dele apropriar-se. A tanto pode levar a chamada “interpretação literal” a que se apegam primariamente os desconheedores da Ciência do Direito.²⁴

Aplicada a lição ao caso: não se resolverá a questão proposta pelo mandamento do § 4º do art. 150 da C.F. 88 questionando o significado vulgar das palavras “relacionados com as finalidades essenciais”.

É de mister, neste passo, recordar as lições de Tércio Sampaio Ferraz, a respeito da idéia de sistema, aplicada ao direito. É que, deveras, só a interpretação sistemática poderá socorrer o intérprete diante da tensão provocada pelas propostas divergentes que, à primeira vista, se suscitam diante do problema da interpretação do preceito do § 4º do art. 150 da Constituição de 1988.

As palavras têm um significado básico e um contextual. A hermenêutica jurídica busca o significado contextual dos termos empregados pelo legislador. Isto só se obtém entendendo-se o contexto, sua direção, seu sentido, suas finalidades e condições. Só após isso é possível determinar com exatidão o significado das palavras que revelarão o conteúdo, o sentido e o alcance de cada norma.

O postulado da harmonia do sistema jurídico implica que as normas não se amontoam, formando um todo caótico, mas, pelo contrário, organizam-se harmonicamente, formando um sistema coerente e coordenado, segundo um critério normativo próprio, em função de valores (traduzidos em princípios) que permitem ao intérprete perceber a harmonia e desvendar a hierarquia que o preside.

²³ Parecer inédito de Geraldo Ataliba e Aires Barreto.

²⁴ *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 8.

Consoante as lições de Ataliba,

“O direito (conjunto de normas) aparece-nos como sistema. Tércio Sampaio Ferraz Junior ensina que o sistema se faz pelo repertório e pela estrutura. Repertório é o conjunto material de elementos. Estrutura é o modo de sua arrumação. E dá didático exemplo: um amonhoado de carteiras, quadro negro, giz, dentro de uma sala configuram um depósito. Esses mesmos elementos (repertório) organizados, arrumados finalisticamente (estrutura) formam uma sala de aula” (parecer inédito conjunto, supra referido).

No sistema jurídico, também, o que dá sentido aos elementos do repertório (normas) é a estrutura (modo de arranjá-los), que se faz em torno de princípios cujos designios são servidos pelas normas.

Tudo isso - imediata e facilmente aceitável por quem esteja familiarizado com a ciência do direito - mostra, imediatamente, ser impossível interpretar o § 4º do art. 150 da Constituição de 1988, sem relacioná-lo com o sistema como um todo. Inútil e errado pretender considerá-lo isoladamente.

Será muito útil à melhor compreensão deste preceito a consideração de outras imunidades previstas em mandamentos esparsos do texto constitucional (por exemplo: art. 5º, inciso XXXIV; 153, § 2º, II; art. 153, § 3º, III; art. 155, § 2º, X; 156, § 2º, I; 184, § 5º; 195, § 7º etc.).

Estas outras imunidades circunscrevem-se a certos impostos, contribuições, em situações também constitucionalmente delineadas de modo expreso. Em contraste, o artigo 150, item VI, referindo a impostos, tal como o art. 5º, inciso XXXIV, relativo a taxas, é genérico, amplo e abrangente.

Desses textos normativos, podemos chegar às seguintes conclusões:

- a) do ponto de vista rigorosamente jurídico, as imunidades tributárias configuram normas constitucionais que, expressamente, indicam as situações em relação às quais não têm, as pessoas político-constitucionais, competência tributária;
- b) traduzindo-se, a competência tributária, na potestade legislativa para criar tributos, tem-se que as imunidades tributárias configuram situações sobre as quais o legislador federal, estadual ou municipal não pode instituir normas

jurídicas que impliquem onerar, com tributos, as situações constitucionalmente tipificadas. Muito menos o pode o aplicador judicial, ou administrativo, impedido que está de adotar qualquer orientação cujo fundamento não seja decorrência imediata de preceito de lei, válida substancial e formalmente;

c) o exame das situações descritas pelo constituinte, no art. 150 da C.F., como imunes à tributação por via de impostos, revela que essas situações representam valores privilegiados, protegidos, consagrados pela ordem constitucional e, de conseguinte, impõe a conclusão no sentido de que essas imunidades constituem uma forma de assegurar, de garantir a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção a tais valores;

d) a interpretação sistemática da Constituição indica, assim, que o grau de amplitude dessas imunidades (as do art. 150 da C.F.) é bem mais significativo que o daquelas previstas em outros dispositivos esparsos (exceto a do art. 5º, XXIV), as quais não têm vinculação imediata com os princípios constitucionais, são restritas a um só e determinado tributo e relativas a situações cujo âmbito material é específico e circunscrito.

Estas considerações mostram que o tratamento dado pelo constituinte a estas diversas imunidades é bastante diferente do que foi dispensado aos templos de qualquer culto e às entidades de educação e assistência social, no art. 150, VI. Evidentemente, as posturas são completamente diversas. Nos inúmeros casos aqui mencionados, a preocupação do constituinte foi imunizar objetivamente determinadas situações, tendo em vista peculiaridades que, topicamente, quis fazer subtraídas à tributação.

Já no que concerne às instituições de educação e de assistência social, transparece clara a preocupação subjetiva do constituinte. Em outras palavras, erigiu-se a imunidade tendo em vista um sujeito que é chamado ao mundo do direito com a precípua vocação de exercer determinadas atribuições realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. Essa a “ratio” da imunidade que estamos considerando.

A imunidade visa, pois, a

“...assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.”²⁵

Houve corrente que quis restringir as imunidades, sustentando que os termos “patrimônio, rendas e serviços” do art. 150, item VI, “a” (na formulação dos textos constitucionais anteriores) correspondiam exatamente aos impostos expressamente previstos no próprio sistema constitucional.

Essa corrente ganhou adeptos, mas não seduziu a melhor jurisprudência e jamais penetrou os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal. Por influência de Baleeiro, tal visão não teve acolhida na Suprema Corte que, pelo contrário, não só a repudiou, como tratou de sublinhar o cunho abrangente dessas imunidades.

A Suprema Corte tem acolhido a posição de Baleeiro, que sempre defendeu a amplitude da imunidade, contra a de Pontes de Miranda, que propugnava por interpretação restritiva. Coerentemente com essa postura, há pouco deixou claro que

“o fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, inciso V, alínea ‘c’, § 4º, da Constituição Federal.”²⁶

A Constituição de 1988 não traz nenhum elemento, nenhuma indicação que sugira a adoção de uma visão restritiva. Não há no texto ou no contexto constitucional nada que venha a prestigiar as teses sustentadas pela corrente de Pontes de Miranda. Tudo, na verdade, persiste substancialmente igual, exceto o § 4º, estritamente estabelecido para prevenir abusos (da mesma forma que o § 3º).

Não por outra razão que a Suprema Corte, ratificando decisões anteriores, declarou estarem incluídos na imunidade do IPTU imóvel utilizado como estacionamento de veículos.²⁷

²⁵ Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, 2ª edição, São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, pp. 184/185.

²⁶ RE 221.395-SP, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 12.5.2000, p. 28.

²⁷ RE 257.700-MG, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 29.9.2000, p. 98.

4.2. Valores constitucionalmente Protegidos

Assegurar a liberdade de culto e incentivar os particulares a realizar atividades de educação e assistência social são, inegavelmente, valores constitucionais relativos a interesse público primário. O texto constitucional dedica vários preceitos relativamente aos cultos religiosos e muitas passagens e muitos princípios às entidades acima referidas. Além disso, busca tornar atraente e estimulante para os particulares o desempenho dessas últimas atividades, tendo em vista que o Estado sozinho jamais realizará a contento o enorme desafio da educação e da assistência social.

O preceito do § 4º do art. 150 veio criar clima para se combater os abusos eventualmente existentes. Com base neste preceito, arma-se a sociedade, por seus órgãos estatais, para reprimi-los.

Este acréscimo - em que se consubstancia o preceito do § 4º do artigo 150 - foi introduzido, claramente, para evitar desvios. Veio aprimorando progressivamente a legislação nacional, a partir da experiência, da observação e das sugestões que lhe possam ser feitas pelos fiscais ou pelos administrados. Veio dar desenvoltura à administração, para levantar hipóteses e identificar casos de mau uso, que desnaturam o instituto da imunidade.

Se a interpretação, porém, desse preceito não for pautada por um prudente comedimento, instaurar-se-á o risco de abusos doutro lado - do lado do fisco - com ensejo para excessos fiscais altamente perturbadores destas entidades e de suas atividades e, portanto, comprometedores dos valores constitucionais que se quer promover. Os mais de dez anos de vigência desta Constituição já ensejaram uma violenta onda de fiscalismo contra as entidades sem fins lucrativos dedicadas à educação e à assistência social.

A imunidade, conforme aguda análise de Sacha Calmon, visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e de assistência porque os seus fins são elevados, nobres, e suas atividades secundam ou suprem as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, filantropia, promoção da cultura e incremento da educação, em sentido amplo.

Sustenta Sacha Calmon que tal imunidade não pode ficar à mercê de dificuldades na mensuração da atividade assistencial ou educacional, crescendo que jamais se pretendeu que as instituições

atendessem universalmente a todos os necessitados ou que o fizessem graciosamente:

“Nem se pretendeu, tampouco se lhes exigiu gratuidade em tal mister. De onde viriam então as receitas, as rendas cuja distribuição o Código Tributário Nacional veda, como pressuposto da imunidade? É preciso nos darmos conta de que o país todo é carente de assistência social, educação e cultura. O gigantesco aparato governamental voltado para as funções assistencial e educacional - conquanto dotado de descomunal orçamento - não cumpre suas finalidades a contento. Aí estão os ‘sistemas de seguridade’ paralelos, aos quais a União reconheceu *status* de ‘instituições de assistência social’ pela Lei nº 6.435/77, vinculando os efeitos tributários dessa outorga no art. 39, § 3º. E aí estão os particulares a fazer cultura e a promover educação.”²⁸

Vai, felizmente, sendo superado o vazio de que aos governos cabem todas as responsabilidades e todas as soluções.

Nessas excelentes páginas dedicadas à meditação sobre as imunidades, Sacha Calmon combate a corrente “restritivista” - assim, por ele designada - que se apóia na palavra “instituição”, para reduzir tais imunidades a quase nada. Escreve:

“Ao contrário, a vida democrática exige, supõe, respeita e até deseja o pluralismo e a liberdade. É preciso que os cidadãos reúnam-se e discutam seus problemas, procurando fórmulas capazes e viáveis de resolvê-los, enriquecendo a convivência e acrescentando à sociedade novas instituições. Os governos devem cumprir seus encargos, não dificultando os movimentos espontâneos da comunidade, evitando tanto a legislação complexa quanto as burocracias inúteis ou as tributações sem sentido.

...
O que o Código Tributário Nacional veda é tão-somente a apropriação particular do lucro. Este há de ser reinvestido no *munus* educacional: melhor remuneração para professores, melhores condições ambientais, laboratórios, bibliotecas, centros de pesquisa, cursos de aperfeiçoamento para

²⁸ *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 358.

docentes, incrementos metodológicos etc. A disposição do código tributário nacional é salutar. Quanto mais se faça pela educação, melhor.”²⁹

E prossegue, elucidando:

“Em suma, vedado pelo CTN e pela jurisprudência era o *animus distribuendi* e não o *animus lucrandi*, tanto que o CTN veda ainda hoje a sua distribuição ou sua remessa para o exterior, preconizando seja reinvestido nos fins a que se propuseram as instituições. A Constituição atual expressamente diz que imunes são apenas as instituições de educação e assistência sem fins lucrativos. Mudou a redação mas ficou o espírito. Por ‘sem fins lucrativos’ deve-se entender aquelas que não se apropriam dos resultados operacionais, ou seja, que não distribuem resultados entre sócios ou mantenedores ou associados, reinvestindo tudo o que ganham e, cada vez mais, em atividades-meios capazes de sustentar os planos educacionais e assistenciais próprios dessas entidades. Caso contrário, a imunidade em tela ficaria reduzida à caridade e a filantropia, o que não esteve nos cálculos do constituinte que dá à sociedade a possibilidade de cooperar com o governo nas esferas da educação e da assistência e previdência sociais (paraestatalidade) com organismos fortes, auto-suficientes e progressistas, certo que sem atividade econômica própria não poderiam tais entes desenvolver as funções educacionais e assistenciais a que se propuserem.”³⁰

Diante de todo o raciocínio desenvolvido, culmina o professor por tirar as seguintes conclusões:

- a) que é admissível a instituição cobrar pelos serviços que presta, desnecessária a “gratuidade”, desde que reafirme no *munus* institucional o que arrecadou ou lucrrou (*animus lucrandi* sem *animus distribuendi*);
- b) que o requisito da universalidade há de ser entendido *cum modus in rebus*, podendo restringir-se a “universos restritos”, desde que não haja discriminação;
- c) que o “fim público” é imprescindível;

²⁹ Ob. cit., pp. 358 e segs.

³⁰ Ob. cit., p. 364.

d) que não deve a tributação diminuir o patrimônio ou, de qualquer forma, os recursos das instituições voltados à assistência e à educação;

e) que é plenamente aceitável a aplicação de suas rendas lucrativamente, desde que retornem, sempre, ao *munus* institucional (ademais, é até desejável que assim seja).

Deve-se ressaltar que as entidades educacionais e assistenciais, se desempenharem atividade “lucrativa”, não devem perder a imunidade. Esclareçamos essa questão.

A atividade econômica consiste em investir capital - traduzido em dinheiro, esforços, organização, tempo, inteligência do empreendedor - com finalidade de lucro. O art. 173 da Constituição prescreve que o Estado só faz isto excepcionalmente e em igualdade de condições com os particulares. Carlos Velloso, Sérgio Ferraz e Celso Antônio Bandeira de Mello em seminário³¹ salientaram que o Estado não se põe a desenvolver atividades econômicas, se não surge uma razão política superior que inspire o legislador à criação das entidades que devem fazê-lo, sempre por motivos que - ao contrário dos privados - não são a obtenção de lucro.

A diferença, entretanto, que se estabelece entre o Estado e a pessoa privada é que esta pode circunscrever-se a querer o lucro, enquanto o Estado sempre terá o lucro como mera consequência acidental do desempenho de atividade qualificada como econômica que, portanto, para ele, traduz-se num simples exercício material, sempre por razões públicas.

O particular já não sofre tais restrições e limitações. Ele é livre para engajar-se em atividades exclusivamente lucrativas. E aí surge notável semelhança entre o Estado e as entidades dedicadas à educação e assistência social sem fins lucrativos. Também elas não perseguem o lucro; não existem para ter lucro. Esforçam-se por obter *superavits*, mas não lucro. Não desempenham nenhuma atividade com finalidade lucrativa, em benefício dos seus investidores ou acionistas. São chamadas à vida, existem para cumprir finalidades, finalidades que são protegidas pela Constituição, incentivadas e amparadas pelo Texto Magno: atuar ao lado do Estado nos campos da educação e assistência social.

³¹ Revista de Direito Tributário vol. 83/139.

Entretanto, o desempenho destas atividades e sobretudo seu incremento (o que é sumamente desejável, no nosso clima, como trazido no espírito constitucional) só é possível com a obtenção de rendas. Daí, não apenas poderem ter rendas, como ser útil, bom, desejável, positivo que elas as tenham e que as incrementem. Estas entidades não buscam as atividades lucrativas, mas sim as receitas e, a partir delas, as rendas que as atividades lucrativas podem ensejar, tendo em vista o benefício de suas finalidades.

Discorrendo sobre o tema, Luciano Amaro, candentemente, afirma:

“Seria um dislate supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Frequentemente, o atendimento do objeto social é motivo para despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade.”³²

É amplo, pois, o sentido da cláusula “rendas relacionadas com as atividades essenciais”. Desde que lícitas, pouco importa de onde provenham as rendas das instituições. Não é a fonte emanadora das rendas que está em questão. O que o texto constitucional exige é aplicação nos objetivos institucionais. A cláusula volta-se, destarte, para os fins em que aplicadas as rendas e não para suas origens.

De que assim é dizem as conclusões das várias comissões do XXIII Simpósio de Direito Tributário, levado a efeito em São Paulo, no mês de outubro de 1998, dedicado ao tema “imunidades tributárias”, *in verbis*:

“A expressão ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ diz respeito a rendas empregadas no exercício dessas atividades, seja qual for a origem da renda. Estão excluídos da imunidade os rendimentos das atividades que, se gozassem do benefício, acarretariam ofensa ao princípio da livre concorrência... Tudo o quanto economicamente for explorado em atenção às finalidades das entidades imu-

nes estará imune, exceto no que atentar ao mercado concorrencial nacional tutelado pelo art. 173 § 4º da Constituição Federal. Deve-se entender que quaisquer rendas, desde que aplicadas na consecução dos objetivos estatutários, são imunes, salvo se provenientes da exploração de atividade econômica implicando agressão ao princípio da livre concorrência... A expressão ‘rendas relacionadas com atividades essenciais’ deve ser interpretada objetivamente nos termos da lei complementar (arts. 9º e 14 do CTN) expressamente recepcionada (art. 146, II e art. 34 § 5º do ADCT da C.F./88), que não cogita da origem ou fonte do rendimento auferido, mas sim onde este foi aplicado (finalidades institucionais)”³³

Ressalvados, assim, os casos em que possa haver 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.

4.3. A Evitação de Abusos

A interpretação sistemática recomenda considerar o tema examinado como análogo ao versado no § 3º do art. 150, mediante o qual também se aplica a regra da essencialidade para circunscrever adequadamente o alcance do preceito imunitário. Sempre que houver exploração de atividade econômica por entidades estatais, estas submetem-se a regime de igualdade, por força do preceito do art. 173 da Constituição Federal.

Similarmente, só não prevalece o preceito imunitário no caso das entidades a que se refere o § 4º, se e quando desempenharem atividades ou obtiverem rendimentos que impliquem agressão ao princípio da livre concorrência.

Como ensina o saudoso e acatadíssimo mestre Geraldo Ataliba:

³³ RJ-IOB, 2ª quin. de março/99, nº 6/99, pp. 188, 1/13300.

³² “Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária”, in *Imunidades Tributárias*, Pesquisas Tributárias nº 4, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Centro de Extensão Universitária, São Paulo, RT, 1998, p. 151.

O particular “é livre para engajar-se em atividades exclusivamente lucrativas. E aí surge notável semelhança entre o Estado e as entidades dedicadas à educação e assistência social sem fins lucrativos. Também elas não perseguem o lucro; não existem para ter lucro. Esforçam-se por obter superávits, mas não lucro. Não desempenham nenhuma atividade com finalidade lucrativa, em benefício dos seus investidores ou acionistas. São chamadas à vida, existem para cumprir finalidades, finalidades que são protegidas pela Constituição, incentivadas e amparadas pelo Texto Magno: atuar ao lado do Estado nos campos da educação e assistência social”.³⁴

Ricardo Lobo Torres é categórico ao afirmar que a expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais” (art. 150, § 4º, da CF) tem interpretação ampla, abrangendo os lucros ou ganhos de capital e os aluguéis de imóveis, desde que destinados às finalidades essenciais da pessoa imune. Só estariam excluídos os rendimentos das atividades que possam implicar agressão ao princípio da livre concorrência.³⁵

Essas entidades não buscam as atividades lucrativas, mas sim as receitas e, a partir delas, as rendas que as atividades lucrativas podem ensejar, tendo em vista o benefício de suas finalidades.

A propósito, não conhecemos quem negue que o desempenho destas atividades e sobretudo seu incremento possa ser possível sem a obtenção de rendas. É que obter rendas é imprescindível à realização dos seus objetivos.

Destarte, se tais entidades têm imóveis, não é bom que eles fiquem ociosos. Se têm terrenos, é altamente desejável que os explorem, direta ou indiretamente, com estacionamento ou qualquer outra forma. Se têm 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, sejam os de planejamento, de processamento, de impressão gráfica ou de qualquer outra ordem. Suas finalidades são constitucionalmente

³⁴ Parecer inédito que, com o subscritor Aires, emitu.

³⁵ “Imunidades Tributárias”, in *Imunidades Tributárias*, Pesquisas Tributárias nº 4, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Centro de Extensão Universitária, São Paulo, RT, 1998, p. 219.

queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. E esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços, não auferissem receitas. Rui Barbosa já dizia: quem quer os fins, quer os meios. Se a Constituição quer os fins, quer as rendas que os tornam possíveis.

Mais visível fica a necessidade de auferir receita e de ter sobras quando a entidade não é apenas sem fins lucrativos, mas é também filantrópica. Deveras, para praticarem filantropia, essas entidades devem ter *superávit*; para ter *superávit*, devem ter rendas; para ter rendas devem, primeiramente, auferir receitas. E, para auferirem receitas, devem fazer aplicações financeiras, alugar prédios, prestar serviços. Bem por isso, cansou-se o Supremo de dizer que a circunscrição de entidades terem rendas é - ao contrário de indesejável e censurável - um pressuposto natural da imunidade constitucional. O Supremo sempre foi realista ao reconhecer ser imperioso realizarem atividades lucrativas, para aumento dos recursos com que essas entidades suportem financeiramente suas altas finalidades. O que desnaturaliza a imunidade é a não-aplicação dos recursos e rendas nas suas finalidades; se provém de aluguéis, de aplicações, de prestação de serviços, são circunstâncias absolutamente irrelevantes. Neste específico caso, é possível admitir que importam os fins e não os meios.

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 aos carentes e desvalidos. O que a Constituição veda é a distribuição de “lucros” (melhor seria *superávits*).

Para alcançar seus objetivos, essas entidades podem (em rigor, têm que) possuir e manter bens móveis ou imóveis; devem ter *superávit* para a cobertura das despesas necessárias à consolidação e à expansão dos investimentos e das suas atividades; e para tanto, precisam auferir receitas de qualquer natureza.

Tais atividades estão, pois, rigorosamente entre aquelas que os templos (sempre ligados a uma instituição), as entidades educacionais e assistenciais devem realizar, para cumprir seus objetivos institucionais, como previstos nos respectivos estatutos. Essas atividades são, inquestionavelmente, atividades institucionais. E, como tais, estão - é fora de dúvida - abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, letras “b” e “c”, da Constituição Federal.

Há quem equivocadamente suponha que ao tornar as atividades acessíveis à comunidade em geral, e delas cobrando preço - eventualmente iguais aos preços praticados no mercado pelas empresas privadas -, estar-se-ia a:

- a) transformar atividades institucionais, por excelência, em atividades exorbitantes das suas finalidades e
- b) transformar uma instituição em entidade lucrativa.

Pensar assim é fazer letra morta da Constituição, porque será interpretá-la como se outros fossem os seus termos, como se diferentes - e bem diversos - fossem o conteúdo, sentido e alcance das normas imunitórias, especialmente as do dispositivo sob exame.

As entidades imunes

"têm direito à manutenção do seu patrimônio e mesmo ao crescimento organizado. Natural, portanto, que contem com sobras para fazer valer melhor seus objetivos. Pretendê-las deficitárias seria desejá-las ineficientes - o que é de uma tolice impagável."³⁶

A eficácia da norma constitucional imunizante somente terá lugar se e quando existirem bens ou rendas e, tratando-se de serviços, se e quando estes proporcionarem receitas (forem, enfim, serviços remunerados), como timbrou em sublinhar Baleeiro.³⁷

Deveras, é visível a diferença entre uma empresa de fins lucrativos e uma "instituição" de educação e de assistência social: esta, além de desempenhar funções e atividades que a ordem jurídica consagra, de modo privilegiado, o faz desinteressadamente, e não com vistas à obtenção de lucro para distribuição a um certo número de pessoas. Suas rendas ou receitas são empregadas, exclusivamente, para a realização das suas atividades institucionais, ou seja, reverterem sempre para a comunidade, de modo que esta, sempre, é a única e exclusiva beneficiada e, pois, destinatária última da imunidade.

Foi por ter idêntica interpretação que o Supremo Tribunal Federal assentou:

"A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de distribuição pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, está abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta da República". (Precedente da Corte: RE 116.188-4 - Agravo regimental provido AgRg 155.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 02.06.1995, p. 16.238).³⁸

Parece claro ser do espírito da Constituição que essas entidades tenham bom patrimônio, para suportar solidamente o custeio de suas finalidades. As rendas serão sempre tributáveis, ainda que representada por títulos financeiros, direitos, créditos. Não pode prevalecer a tese restritiva de que o patrimônio incrementado por ganhos de capital possa ser tributado. A Constituição não discrimina a espécie de renda. Também não estabelece o destino da renda. Profite tão-só a distribuição de lucros. Inexistindo distribuição, qualquer restrição é indevida, por inconstitucional.

Sampaio Dória bem demonstra a abrangência dessa imunidade:

"A Constituição, ao vedar à União a instituição do imposto sobre a renda das instituições de educação e de assistência social, o fez de forma genérica, sem ressalvas ou restrições, de sorte a alcançar esta realidade econômica ('renda') em todas suas possíveis projeções."³⁹

Na mesma esteira, a decisão exarada pelo Juiz Federal Mesquita Saraiva, da 15ª Vara de São Paulo, *verbis*:

"...a imunidade, como impedimento constitucional à incidência da norma tributária, não pode vir a ter o seu alcance restringido, mormente por norma hierarquicamente inferior, tal como foi com o parágrafo primeiro do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 11 de dezembro de 1997, que afasta da abrangência da imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável."⁴⁰

³⁸ Na mesma linha, RTJ 131/1.295.

³⁹ "Imunidades Tributárias", *Revista de Direito Tributário*, vol. 5, São Paulo, RT, 1978, pp. 70/71.

⁴⁰ *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, p. 193.

³⁶ Valdir de Oliveira Rocha, "Imunidade Tributária", in *Imunidades Tributárias*, Pesquisas Tributárias nº 4, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Centro de Extensão Universitária, São Paulo, RT, 1998, p. 319.

³⁷ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª edição, atualizada pela professora Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 313.

No caso de instituições educacionais e assistenciais, o patrimônio representado por capital é imune. Também não há como não tê-lo o representado por imóveis. Se estes devem ser adquiridos com antecipação a seu uso - não devendo ficar ociosos - é óbvio que se impõe sejam explorados lucrativamente (como estacionamentos, por exemplo). Se é a melhor forma de incrementar rendas, que, a final, serão aplicadas, no País - em fins filantrópicos e de assistência social - qualquer visão restritiva é incoerente, porque só neste caso exclui a imunidade.

Para as mencionadas instituições, há inegável afronta ao desígnio constitucional, caso o Município lhes tribute o patrimônio e os serviços, assim como se a União vier a lhes tributar as rendas de qualquer espécie ou natureza, bastando estejam tais rendas destinadas ao suporte das finalidades dessas entidades.

Por acaso é bom que seja grande o patrimônio imóvel, devendo ficar inativo, enquanto não haja recursos para - nos terrenos vazios, por exemplo - edificar as obras necessárias, programadas, mas ainda sem suporte financeiro? Será que maquinaria de custo elevado deve ficar ociosa, porque seu uso para terceiros frustraria a imunidade? Será que enquanto se incrementam reservas para a aquisição de bens imóveis, devem as rendas permanecer desaplicadas, perdendo o valor real, pena de serem tributadas, pela ocorrência de ganhos de capital?

Resposta afirmativa só pode emergir diante de interpretação manifestamente desrespeitosa à Constituição.

Parece evidente que muitos dos destinatários das rendas das entidades assistenciais não podem pagar. Por definição, são carentes os beneficiários da ação das entidades de assistência social. Daí que seja, no desígnio constitucional, claramente desejável (mais que isso, indispensável) que essas entidades tenham fontes de recursos e que essas fontes sejam as mais atraentes, em termos de mercado, exatamente para propiciar-lhes receitas.

Como adverte agudamente Hugo de Brito Machado,

“Nem mesmo o Estado presta serviços gratuitamente, pois tem a seu favor o poder de tributar, e assim obtém as receitas de que necessita para cumprir seus objetivos. Com fundamento em sua soberania cobra taxas, quando presta serviços específicos, e cobra impostos, que remuneram os ser-

viços gerais. A atividade estatal, de previdência e assistência social, é remunerada pelas famosas contribuições sociais, cuja arrecadação tem ultrapassado em muito o total das receitas tributárias federais.”⁴¹

Se o próprio Estado “cobra” por seus serviços, como poderia ser indesejável ou repugnante que as instituições obtenham rendas, em reforço, viabilizadoras do incremento das atividades religiosas, da educação, da filantropia e da assistência social? Evidentemente, tais rendas têm que provir de serviços remunerados, de doações, de locações e de outras espécies; nem por isso deixarão de ser relacionadas com as finalidades essenciais. Para incremento da renda, é lícito que a entidade se volte para a prestação de serviços também para quem não seja destinatário de sua atividade educacional, filantrópica ou assistencial. A entidade existe para atendê-los precipuamente e, para tanto, precisa obter receitas, de qualquer natureza. Por acaso, viveria o Estado sem rendas?

Pode ser necessário, em muitos casos, que eventuais *superávits* sejam destinados não ao ativo imobilizado, mas ao aprimoramento profissional, à aquisição de remédios e a outros dispêndios relevantes. Condicionar a imunidade à aplicação dos resultados positivos em ativo imobilizado é manifestamente inconstitucional.

“Dentro do espírito da Constituição, como as entidades mencionadas no art. 150, VI, c, secundam o Estado na realização de atividades que lhe são típicas, basta que elas apliquem os alugueros e outras rendas que percebem, no atingimento de seus objetivos institucionais, para ter direito à imunidade. É que, nesta hipótese, os rendimentos são meios de que dispõem para o desempenho de suas funções essenciais.”⁴²

Esse entendimento também é esposado por José Eduardo Soares de Melo:

“Realmente, por vezes, é conveniente utilizar os valores financeiros de forma imediata, momentaneamente mais in-

⁴¹ “Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97”, in *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*, 2º vol., São Paulo, Dialética, 1998, p. 69.

⁴² Diva Malerbi, “Imunidade Tributária”, in *Imunidades Tributárias*, Pesquisas Tributárias nº 4, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Centro de Extensão Universitária, São Paulo, RT, 1998, p. 76.

interessante para a própria preservação de seu patrimônio, como é o caso de aplicação no sistema financeiro, protegendo-se da desvalorização da moeda, de forma a permitir o futuro atendimento às finalidades estatutárias.”⁴³

Parece claro que a repressão aos desvios e abusos - claramente vedados pela Constituição - não se fará com interpretação aprioristicamente restritiva e equivocada.

Na verdade, por via de interpretação, não se pode anular o preceito do art. 150, item VI, “c” da Constituição Federal. Não se pode desconsiderar sua teleologia. Não se pode terminar por anular a moralidade ou os ingressos da entidade, com espírito fiscalista.

Em resumo, a imunidade tributária das entidades de educação e assistência social tem o conteúdo, sentido e alcance que essas finalidades englobam, seja no Texto Constitucional anterior, seja na Constituição de 1988; o acréscimo do § 4º do atual art. 150 veio só explicitar restrição, já antes implícita, tendente a evitar abusos, excessos e desvios.

Seria atribuir incoerência ao Texto Constitucional imaginar que ele tenha criado expressamente uma imunidade (a das rendas das entidades de assistência social) impossível de ser aplicada. Se for inviável à manutenção da imunidade o fato de virem a ser prestados serviços (ou obtidas rendas, de qualquer natureza), então o preceito imunitório é vazio, inaplicável, destituído de valor e de razão. A isso levará interpretação não teleológica e que despreze exegese sistemática do § 4º do art. 150.

Observe-se - diz a professora Misabel Derzi -

“que o CTN 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 cofre distribuí-los ou tê-los como meta. Aliás, se a pobreza extrema fosse o pressuposto da imunidade, inútil seria o dispositivo da Constituição Federal.”⁴⁴

⁴³ “A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social ao Imposto de Renda (Lei Federal nº 9.532/97)”, in *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*, 2º vol., São Paulo, Dialética, 1998, p. 91.

⁴⁴ “A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social”, in *Imposto de Renda Alterações Fundamentais*, 2º vol., coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 175/176.

O *superávit* e sua destinação não são postos como eventuais obstáculos à aplicação da imunidade; o que a Constituição veda é a “distribuição” de “lucros” aos membros das entidades. Mas, não há absolutamente impedimento a que elas tenham *superávit* (mesmo que se os chamem de lucros) e, via de consequência, não há impedimento a que os apliquem em quaisquer das variadas formas de investimento, segundo as necessidades e peculiaridades de cada instituição, mediante prudente arbítrio de seus dirigentes.

Era esse o quadro dessa espécie de imunidade quando veio a lume a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, introduzindo a relevante alteração. É dela que cuidaremos, a seguir, em especial no item 5 e nos subitens 8.1.3.1 e 8.1.3.2.