

O CONDICIONAMENTO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS PRESENTE NA CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DAS “FINALIDADES ESSENCIAIS”

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Professor da Universidade Católica de Brasília
Professor da Faculdade Projeção
Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília
Membro do Conselho Consultivo da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União
Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional
Brasília, 30 de junho de 2005

I. Introdução

O debate em torno das imunidades tributárias desperta considerável atenção nos meios jurídicos. Afinal, trata-se de uma modalidade de exoneração especial, estando, em regra, distante dos “humores” do legislador infraconstitucional.

Por outro lado, a discussão das imunidades tributárias envolve certas dificuldades ou esforços peculiares. A interpretação das normas constitucionais pertinentes, na busca da definição do sentido, conteúdo e alcance das imunidades tributárias, constitui preocupação central do jurista dedicado ao tema. Ademais, certas hipóteses de imunidades tributárias reclamam uma complementação normativa por parte do legislador infraconstitucional. A delimitação deste campo de “trabalho” não é tarefa das mais simples.

Este trabalho procura explorar um dos aspectos mais interessantes e relevantes na abordagem das imunidades tributárias: a interpretação da cláusula das “finalidades essenciais”, presente no art. 150, parágrafo quarto da Constituição.

II. Imunidades

A imunidade consiste numa proibição constitucional de qualificação jurídica de certos fatos¹. Assim, em relação ao fato imune não pode incidir norma jurídica que atribua ao mesmo determinados efeitos jurídicos².

A imunidade pode ser flagrada em matéria relacionada com qualquer área ou ramo do direito. Neste sentido, encontramos, entre outras, imunidades penais³, parlamentares⁴ e tributárias⁵.

¹ Temos, assim, uma norma dirigida ao legislador infraconstitucional. Trata-se, à toda evidência, de um obstáculo, uma vedação intransponível, porque constitucional, à atividade legislativa. “As regras jurídicas que vedam às entidades políticas edictarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são *regras jurídicas negativas de competência*; criam, a respeito dessas pessoas, ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967. 3 ed. Tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.414).

² Neste sentido, a não-incidência é um efeito ou consequência da vedação constitucional consubstanciada na imunidade.

³ Art. 228 da Constituição: “São penalmente inimputáveis os menores de dezoito anos, sujeitos às normas da legislação especial”.

⁴ Art. 53 da Constituição: “Os Deputados e Senadores são invioláveis, civil e penalmente, por quaisquer de suas opiniões, palavras e votos”.

⁵ “Curiosamente, o constituinte não se utilizou da palavra ‘imunidade’, ou da expressão ‘imunidade tributária’, para instituí-las especificamente. Para tanto, foram utilizadas as mais diversas fórmulas lingüísticas (‘é vedado

III. Imunidades tributárias

A imunidade tributária consiste numa vedação absoluta, porque constitucional, à pretensão impositiva do Estado-Fisco⁶. A norma constitucional, em razão de certa especificidade pessoal ou material, exclui várias situações (fatos) do campo sobre o qual é autorizada a instituição do tributo (incidência da norma jurídico-tributária)⁷.

A preservação de certos valores, especialmente caros ao convívio social, é o fundamento das imunidades, inclusive tributárias. Com efeito, não interessou ao constituinte, galvanizando importante anseio social, dificultar ou

... instituir impostos', 'não incidirá', 'independentemente do pagamento', 'são isentas', entre outras)". CASTRO, Aldemario Araujo. *Direito Tributário*. Brasília: Fortium, 2005, p. 65. No campo tributário, as imunidades estão concentradas no art. 150, inciso VI, da Constituição. Pode-se, ainda, constatar inúmeras outras dispersas no Texto Maior (art. 5º, XXXIV; art. 153, parágrafo terceiro, art. 195, II; art. 195, parágrafo sétimo, por exemplo).

⁶ "No aspecto conceitual, a imunidade tributária apresenta-se como um instituto relacionado ao poder fiscal do Estado, caracterizando-se como uma vedação para criar imposto sobre o que está na área proibida, vedada à tributação por qualquer poder tributante". MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 119.

⁷ Encontra-se um significativo dissenso doutrinário acerca da natureza jurídica da imunidade tributária. Temos aqueles que advogam ser a imunidade tributária uma não incidência constitucionalmente qualificada. Outros sustentam ser a imunidade tributária uma exclusão ou limitação da competência tributária. Eis as pertinentes refutações: "... aceitar a imunidade tributária como uma '*não-incidência* constitucionalmente qualificada', seria confundir o *efeito* com a causa. Imunidade tributária é vedação constitucional que proíbe seja instituído imposto para certos casos. A não-incidência é consequência da vedação constitucional (...) ... aceitar a imunidade tributária como *limitação da competência tributária* constitucionalmente qualificada, seria tomar o *efeito* pela causa. Imunidade tributária é vedação constitucional, que proíbe seja instituído imposto para certos casos. A competência tributária no caso, já nasce delimitada, nada se suprimindo". MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, pp. 122 e 124.

onerar certas atividades ou pessoas, dado o relevante papel desempenhado pelas mesmas⁸.

Nesta linha, identificamos, principalmente no art. 150, inciso VI da Constituição Federal, um significativo número de imunidades tributárias. Temos, entre outras, a chamada imunidade recíproca⁹ objetivando a proteção da Federação, a imunidade religiosa¹⁰ visando a proteção das atividades relacionadas com os valores espirituais/transcendentais, a imunidade educacional¹¹ beneficiando a atividade de formação intelectual e a imunidade cultural¹² que tem por fim incentivar a cultura em geral e facilitar a livre manifestação e circulação do pensamento.

IV. Imunidades tributárias condicionadas

⁸ “A imunidade tributária constitui um instrumento político constitucional, utilizado pelo legislador constituinte para resguardar certos e determinados princípios constitucionais fundamentais do regime, a incolumidade de certos valores éticos e culturais que o ordenamento jurídico deseja proteger”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 119.

⁹ “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”.

¹⁰ “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: (...) b) templos de qualquer culto”.

¹¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI – instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

¹² “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 a sua impressão”.

Importa destacar, para os fins desta análise, não terem todas estas imunidades as mesmas características jurídicas, vale dizer, não serem desprovidas de aspectos que permitam tratamento diferenciado. Ao contrário, podemos, e devemos, de olhos postos no Texto Maior, destacar dentro do universo das imunidades certas categorias específicas.

Assim, temos as chamadas imunidades subjetivas¹³, dirigidas a pessoas físicas e jurídicas beneficiárias, e as imunidades objetivas¹⁴, relacionadas com o benefício de certos bens ou operações, independentemente dos atores ou sujeitos envolvidos. No que interessa mais de perto ao estudo em questão, temos as imunidades incondicionadas, que não dependem do cumprimento de certos requisitos, veiculados em normas distintas daquelas definidoras da imunidade¹⁵, e as imunidades condicionadas¹⁶, vinculadas ao cumprimento de requisitos previstos na própria Constituição ou na legislação infraconstitucional.

¹³ “São outorgadas em função da *natureza jurídica da pessoa* ou, mesmo, em consideração ao *papel socialmente relevante que desempenha*. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes”. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 128.

¹⁴ “As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas. É a hipótese da imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, ‘d’)”. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 128.

¹⁵ “Se se trata de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata a imunidade é incondicionada, posto independer de outro comando para produzir integralmente os seus efeitos”. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 133. Na hipótese de imunidade incondicionada temos uma atividade interpretativa voltada para definir o conteúdo e o alcance do comando constitucional.

¹⁶ “Se, diversamente, a norma constitucional acolhedora da imunidade tributária qualificar-se como de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passível de restrição, estar-se-á diante de uma imunidade *condicionável* aos termos da lei complementar. Preferimos o termo ‘condicionável’ ao vocábulo ‘condicionada’, comumente utilizado pela doutrina, porque, como afirmamos anteriormente, a imunidade tributária não se abriga em normas constitucionais de eficácia limitada, que demandam, necessariamente, a intervenção do legislador infraconstitucional. Assim, parece-nos incorreto falar-se em imunidade condicionada, já que, cuidando-se de

Normalmente, as imunidades condicionadas são identificadas em função do cumprimento de requisitos estabelecidos em leis infraconstitucionais. Sustentamos, entretanto, a existência de hipóteses de condicionamentos constitucionais às imunidades tributárias. Nestes casos, não bastaria interpretar as normas constitucionais e extrair delas o conteúdo e o alcance da imunidade. Além desta tarefa, seria preciso verificar se a conduta, o comportamento, a dinâmica social da pessoa física ou jurídica realiza-se de certa forma ou de certo modo posto pela Constituição. Assim, um mesmo bem, atividade ou operação poderia ser imune ou não, tudo dependendo da forma como foi empregado ou utilizado, conforme critério posto diretamente no texto constitucional.

Típico exemplo de imunidade tributária condicionada, nos termos antes referidos, é aquele inscrito no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal. Naquele dispositivo constitucional, encontramos a prescrição da imunidade, quanto aos impostos, em relação ao “*patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei*”. O parágrafo quarto do mesmo artigo estabelece, ainda, que a imunidade em questão “*compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades*” mencionadas.

uma norma de eficácia contida, o condicionamento para a fruição do benefício poderá ou não ser estatuído pelo legislador complementar. Em decorrência desse raciocínio, a eventual hipótese de omissão legislativa não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal”. COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 133-134.

Portanto, a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição pressupõe a presença dos seguintes “elementos”:

(a) patrimônio, renda ou serviços;

(b) relação dos aspectos anteriores com as finalidades essenciais;

(c) entidade sindical de trabalhador; partido político, incluindo suas fundações; instituição de educação ou de assistência social;

(d) ausência de finalidade lucrativa;

(e) atendimento dos requisitos legais.

Para os “elementos” identificados como (a), (c) e (d) impõe-se um processo interpretativo para definição de seus conteúdos, sentidos e alcances. Depois, diante do caso concreto, deve ser feita a constatação da presença ou ausência de tais realidades.

Já os “elementos” (b) e (e) funcionam, de formas distintas, como condicionamentos ou requisitos para o gozo da imunidade tributária.

No caso do “elemento” (e) (requisitos legais), o gozo da imunidade tributária depende do atendimento de critérios não presentes no texto da Constituição. Assim, o condicionamento possui o sentido da busca do cumprimento de exigências consagradas em norma infraconstitucional. Aqui a imunidade seria condicionável, no dizer de Regina Helena Costa¹⁷.

A importância do cumprimento das exigências legais é tão relevante que o Código Tributário Nacional cunhou o instituto da suspensão do gozo da imunidade tributária¹⁸. Aqui não vale imputar a qualificação (suspensão de imunidade) de inconstitucional por não estar prevista na Carta Magna. A rigor, o instituto está implícito no Texto Maior quando este remete o gozo da imunidade ao atendimento de certos requisitos ou condições. Se não fosse assim, não teria consequência o não atendimento dos requisitos ou condições previstos em lei. À toda evidência, estaríamos diante de solução completamente despropositada.

Por fim, o “elemento” (b) funciona como uma condição, de sede constitucional, ao gozo da imunidade na medida em que impõe uma maneira específica, não qualquer emprego, objetivamente considerado, de utilização do patrimônio, das rendas ou dos serviços. Subsiste, no tocante a este ponto, um

¹⁷ Ver nota 12.

¹⁸ “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”.

importante e indispensável trabalho de exegese constitucional voltado para a busca das maneiras, formas ou empregos do patrimônio, das rendas e dos serviços enquadráveis como “relacionados com as finalidades essenciais” das entidades arroladas (“elemento” (c)).

Exatamente neste ponto sustentamos a presença das condições ou condicionamentos de sede constitucional. Não se trata de condição com contornos a serem buscados na legislação infraconstitucional. A presença ou não da imunidade depende de exegese constitucional. Ademais, tal inteligência de comandos constitucionais não envolve a definição da extensão de um conceito ou idéia, e sim, a forma ou o modo de realização de certas operações ou atos.

V. O condicionamento das imunidades tributárias presente na cláusula constitucional das “finalidades essenciais” (art. 150, parágrafo quarto)

São duas as linhas básicas de interpretação da cláusula constitucional das “finalidades essenciais”, inscrita no art. 150, parágrafo quarto.

Uma vertente, de entendimento mais restritivo, procura identificar uma relação direta entre a atividade realizada e os fins ou finalidades da entidade em foco. Neste sentido é a manifestação do Professor José Eduardo Sabo Paes, uma das maiores autoridades brasileiras em matéria de Terceiro Setor: “... *creio não se deveria reconhecer a imunidade tributária quando uma entidade que*

*tem fins assistenciais na área hospitalar, portanto presta serviços hospitalares, explora estacionamentos e como tal, atividade distinta de sua finalidade essencial e, autorizadora da incidência do imposto sobre serviços*¹⁹. Na mesma linha discorre o Professor Marco Aurélio Greco: “*Se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicada segundo as exigências do CTN*”²⁰.

Outra corrente, com posicionamento mais aberto e flexível, busca um vínculo indireto, centrado na destinação dos valores arrecadados, entre a atividade desenvolvida e as finalidades essenciais da entidade. Neste rumo, considerando a ausência de objetivos lucrativos e aplicações em outros fins, os recursos arrecadados financiam a manutenção e o desenvolvimento das finalidades essenciais.

Com acerto, a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aponta inequivocamente neste segundo sentido. Destacamos, pela importância, as seguintes decisões do Pretório Máximo:

(a) imunidade ao ICMS quando da entrada de mercadoria importada destinada a integrar o ativo fixo (portanto, o patrimônio da entidade) (RE 203.755);

¹⁹ Fundações e Entidades de Interesse Social. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p. 498.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 718.

(b) imunidade ao Imposto de Importação e ao IPI na importação de “bolsas para coleta de sangue” (a serem utilizadas na prestação de serviços específicos da entidade) (RE 243.807);

(c) imunidade ao ICMS na venda de mercadorias (considerando que os valores obtidos serão destinados às finalidades essenciais da entidade) (Embargos de Divergência no RE 210.251);

(d) imunidade ao IPTU no caso de aluguel do imóvel para terceiros (considerando que os valores auferidos serão utilizados nas finalidades essenciais da entidade) (RE 237.718 e Súmula STF n. 724);

(e) imunidade ao ISS no caso de prestação de serviços (considerando que os valores obtidos serão destinados às finalidades essenciais da entidade) (RE 116.188, RE 144.900 e RE 218.503).

Ressaltamos trecho do voto do Ministro SYDNEY SANCHES no RE 116.188, acima referido: *“Se a receita, assim obtida, ficar sujeita ao ISS, estará consideravelmente reduzida, em detrimento dos objetivos da entidade*

assistencial./E o Poder Público acabará obtendo proveito com o exercício de uma atividade que a ele, na verdade, caberia, em primeiro lugar”.

Convém destacar que o entendimento mais aberto ou flexível não significa exegese ilimitada ou absoluta. Com efeito, a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” não pode subsistir quando afeta a concorrência econômica²¹. Nesta linha alerta Ives Gandra da Silva Martins: “... a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º., e 150, §4º., impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória”²².

Vislumbramos, ainda, na aplicação do princípio da razoabilidade, outro importantíssimo elemento de limitação ao entendimento mais amplo²³. Com efeito, não se revela razoável que a entidade imune busque, como

²¹ “A doutrina existente também é quase uníssona sob esse aspecto, a exemplo da lição do professor Ives Gandra da Silva Martins segundo a qual os aluguéis de imóveis auferidos por essas entidades permanecem imunes, haja vista que não afetam a livre concorrência, pois se trata de rendimentos de capital que se destinam a atender aos seus objetivos sociais, atividades complementares essenciais para suprir as necessidades do Estado”. WEIDLICH, Maria Paula Farina. Imunidade Tributária das Instituições Sem Fins Lucrativos. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 49.

²² Comentários à Constituição do Brasil. Saraiva, t. I, v. 6, 1990, p. 203.

²³ Existe uma forte tendência doutrinária no sentido de considerar o princípio da livre concorrência o único limite ao usufruto da imunidade tributária na hipótese em discussão. Este raciocínio, a nosso ver equivocado, pode ser claramente identificado nas seguintes considerações:

“Assim, à questão de saber qual o sentido da expressão ‘rendas relacionadas às finalidades essenciais’, respondemos que a mesma abrange todas as rendas da entidade imune, desde que derivadas de atividade que, pelo volume e pelas circunstâncias em que é desenvolvida, não possa ser considerada de concorrência desleal com empresas sujeitas a tributação, e sejam integralmente destinadas à manutenção das atividades essenciais da

esforço institucional fundamental, o desenvolvimento de atividades de conteúdo econômico como forma normal de sua existência e manutenção.

O aproveitamento parcimonioso do patrimônio, de possibilidades de atuação econômica, não desnatura a imunidade. Entretanto, a busca incessante de ocupação de espaços econômicos, com dispêndio considerável de tempo, energia e recursos administrativos, revela-se incompatível com as finalidades essenciais da entidade²⁴. Afinal, o sentido da constituição da entidade é

entidade”. MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 93.

“Em síntese, entendemos 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 pudessem implicar agressão ao princípio da livre concorrência”. TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 219.

“Estão apenas excluídas da imunidade as receitas de atividades que poderiam causar agressão à livre concorrência, uma vez que seus produtos poderiam, excluída a carga tributária por preceito imunitório, ser vendidos a preço bem inferior ao de mercado”. PACHECO, Ângela Maria da Motta. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 397.

“Deve-se entender que quaisquer rendas, desde que aplicadas na consecução dos objetivos estatutários, são intributáveis, salvo se provenientes da exploração de atividade econômica implicando agressão ao princípio da livre concorrência, hipótese em que nem mesmo imunidade recíproca pode prevalecer (arts. 150, §§3º., e 173, §1º. e 2º., da CF)”. HARADA, Kiyoshi. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 455.

“Somente a exploração de atividades empresariais que possam afetar a livre concorrência proibida pelo art. 173 § 4º., da CF, por criar privilégio inadmissível no direito econômico empresarial e propiciar domínio de mercado, não é imune, devendo ser tributada”. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 520.

²⁴ Neste sentido (ao meu ver):

“Os aluguéis dos imóveis que pertencem à entidade, e desde que tenham sido adquiridos para construção de fontes de receitas para o atendimento de suas finalidades, estão imunes. Há, contudo, de haver explicitação nos estatutos permitindo a aquisição de imóveis para tais fins e emprego limitado do capital para tal imobilização. Se a entidade passar, de modo contínuo, a negociar com imóveis, concorrendo com o mercado imobiliário, desaparece a razão de ser da imunidade”. DELGADO, José Augusto. Imunidades Tributárias – Aspectos Controvertidos. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 66.

justamente reunir e coordenar esforços em tornos de certos objetivos socialmente relevantes. A busca dos meios de financiamento dos fins da entidade não pode ser alçada ao patamar de concorrer, absorvendo tempo e energias consideráveis no seio da instituição, com as ações voltados para a realização plena da entidade através de seus fins ou objetivos²⁵.

Figuremos um exemplo a título de ilustração. A entidade mantenedora de um hospital pode (e deve) explorar economicamente o estacionamento existente em terreno próximo ao prédio onde funciona o referido centro de atendimento médico. Nesta hipótese, julgada com acerto pelo Supremo Tribunal Federal²⁶, não cabe a cobrança de ISS. Contudo, se a entidade se lança no mercado imobiliário procurando terrenos, em várias regiões da cidade, com o objetivo de organizar estacionamentos, é perfeitamente lícita a cobrança do ISS, mesmo que os valores arrecadados sejam revertidos para as finalidades essenciais da instituição.

“A questão, no meu entender, deve ser respondida de maneira objetivíssima: podem ser tributados os resultados obtidos por essas entidades imunes quando apresentarem intenção marcada e sabidamente especulativa: não podem ser tributados os resultados que digam com a prudente manutenção do patrimônio ou da renda. (...) De outra parte, se sob a capa da entidade imune se tiver mero agente econômico voltado, por hipótese, a intensa e permanente especulação imobiliária, pode-se estar diante de situação anômala a afastar a imunidade. Isso se resolve, a cada caso, pela verificação e comprovação dos fatos”. ROCHA, Valdir de Oliveira. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, pp. 319 e 320.

²⁵ DIVA MALERBI advoga em sentido contrário. Nestes termos, os meios de financiamento não sofreriam limitações: “Logo, 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 alugueres 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”. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 76.

²⁶ “Entendendo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/69, art. 19, III, c; CF/88, art. 159, VI, c) abrange inclusive os serviços que não se enquadram em suas finalidades essenciais, a Turma reformou acórdão que sujeitara à incidência do ISS o serviços de estacionamento de veículos prestado por hospital em seu pátio interno. Precedente citado: RE 116.188-SP (RTJ 131/1295); RE 144.900-SP (DJU de 26.9.97). RE 218.503-SP, rel. Min. Moreira Alves, 21.9.99”. Informativo STF n. 163.

VI. Conclusões

A imunidade consiste numa proibição constitucional de qualificação jurídica de certos fatos.

As imunidades tributárias revelam-se vedações absolutas, porque constitucionais, à pretensão impositiva do Estado-Fisco. Para a preservação de certos valores, especialmente caros ao convívio social, foram instituídas pelo constituinte inúmeras imunidades tributárias, a exemplo da recíproca, da religiosa, da educacional e da cultural.

Existem várias categorias de imunidades, classificadas em função de contornos jurídicos específicos. No que interessa ao presente estudo, temos as imunidades incondicionadas, que não dependem do cumprimento de certos requisitos, veiculados em normas distintas daquelas definidoras da imunidade, e as imunidades condicionadas, vinculadas ao cumprimento de requisitos previstos na própria Constituição ou na legislação infraconstitucional.

Típico exemplo de imunidade tributária condicionada é aquele inscrito no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal. Naquele dispositivo constitucional, encontramos a prescrição da imunidade, quanto aos impostos, em relação ao *“patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos,*

inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei". O parágrafo quarto do mesmo artigo estabelece, ainda, que a imunidade em questão *"compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades"* mencionadas.

Neste caso, não basta interpretar as normas constitucionais e extrair delas o conteúdo e o alcance da imunidade. Além desta tarefa, seria preciso verificar se a conduta, o comportamento, a dinâmica social da pessoa jurídica realiza-se da forma ou do modo posto pela Constituição. Assim, um mesmo bem, atividade ou operação pode ser imune ou não, tudo dependendo da forma como foi empregado ou utilizado, conforme critério encontrado diretamente no texto constitucional.

São duas as linhas básicas de interpretação da cláusula constitucional das "finalidades essenciais", inscrita no art. 150, parágrafo quarto. A vertente de entendimento mais restritivo procura identificar uma relação direta entre a atividade realizada e os fins ou finalidades da entidade em foco. Outra corrente, com posicionamento mais aberto e flexível, busca um vínculo indireto, centrado na destinação dos valores arrecadados, entre a atividade desenvolvida e as finalidades essenciais da entidade.

Com acerto, a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aponta inequivocamente no segundo sentido.

O entendimento mais aberto ou flexível não significa exegese ilimitada ou absoluta. São duas as ordens de limitações a serem consideradas: a) não pode subsistir a imunidade tributária quando resta afetada a concorrência econômica e b) não pode prosperar a imunidade tributária quando afetada a razoabilidade da conduta da entidade destinatária da exoneração impositiva máxima. A razoabilidade aqui aludida diz respeito ao cotejo entre a quantidade e a variedade de ações ou operações da entidade voltadas para a obtenção de recursos financeiros e as finalidades da mesma tal como dispostas nos seus atos constitutivos.

Referências Bibliográficas

CASTRO, Aldemario Araujo. Direito Tributário. Brasília: Fortium, 2005

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. São Paulo: Malheiros, 2001

DELGADO, José Augusto. Imunidades Tributárias – Aspectos Controvertidos. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 66.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

HARADA, Kiyoshi. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

MALERBI, Diva. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. Saraiva, t. I, v. 6, 1990

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

PACHECO, Ângela Maria da Motta. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

PAES, José Eduardo Sabo. Fundações e Entidades de Interesse Social. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967. 3 ed. Tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 1987

ROCHA, Valdir de Oliveira. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998

WEIDLICH, Maria Paula Farina. Imunidade Tributária das Instituições Sem Fins Lucrativos. São Paulo: MP Editora, 2005