

TENDÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS EM TORNO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: INTERPRETAÇÃO GENEROSA E SEUS LIMITES

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Corregedor-Geral da Advocacia da União
Professor da Universidade Católica de Brasília
Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União
Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional
Ex-Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas
Brasília, 15 de setembro de 2009

I. Introdução

As imunidades tributárias produzem debates jurídicos extremamente importantes e marcados por dificuldades muito peculiares. A interpretação das normas constitucionais pertinentes, na busca da definição do sentido, conteúdo e alcance dessas singulares formas de exoneração tributária, mobiliza boa dose de energia de juristas e magistrados.

Este singelo trabalho, em breve notas, procura explorar e problematizar a generosa interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal às imunidades tributárias consagradas no texto da Constituição de 1988. Ademais, procura, ainda que de forma perfunctória, delinear alguns limites para a considerável extensão da hermenêutica aplicada pelo Excelso Pretório no trato da matéria.

II. Imunidades tributárias

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

A imunidade pode ser flagrada em matéria relacionada com qualquer área ou ramo do direito. Nesse sentido, encontram-se, ao lado das imunidades tributárias¹, as imunidades penais² e as parlamentares³, entre outras.

A imunidade tributária consiste numa vedação absoluta, porque constitucional, à pretensão impositiva do Estado-Fisco⁴. A norma constitucional, em razão de certa especificidade pessoal ou material, realizadora de importantes valores sociais, exclui várias situações (bens, serviços, operações ou pessoas) do campo sobre o qual é autorizada a instituição do tributo (incidência da norma jurídico-tributária)⁵.

¹O Texto Maior não utiliza a palavra ‘imunidade’, ou a expressão ‘imunidade tributária’, para instituir exonerações nesse campo. As fórmulas lingüísticas são as mais diversas (‘é vedado ... instituir impostos’, ‘não incidirá’, ‘independentemente do pagamento’, ‘são isentas’, entre outras). As imunidades tributárias estão concentradas no art. 150, inciso VI, da Constituição. Outras estão dispersas no texto da Constituição (art. 5º., XXXIV; art. 153, parágrafo terceiro, art. 195, II; art. 195, parágrafo sétimo, por exemplo).

²Art. 228 da Constituição: “São penalmente inimputáveis os menores de dezoito anos, sujeitos às normas da legislação especial”.

³

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

⁴

“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.

⁵

“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*

Como anotado, a preservação de certos valores, especialmente caros ao aperfeiçoamento das relações sociais, é o fundamento das imunidades, inclusive tributárias. Não interessou ao constituinte, positivando importantes anseios sociais, dificultar ou onerar certas atividades ou pessoas, dado o relevante papel desempenhado pelas mesmas no atual contexto da sociedade⁶.

Identificam-se, assim, principalmente no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, um significativo número de imunidades tributárias. Observam-se, entre outras: a) a imunidade recíproca⁷, com o claro objetivo de proteger a Federação; b) a imunidade religiosa⁸, voltada para a proteção das atividades relacionadas com os valores transcendentais; c) as imunidades social e educacional⁹, buscando benefícios e facilidades para o desenvolvimento de atividades de assistência social e de formação intelectual e d) a imunidade cultural¹⁰, vocacionada a incentivar a cultura em geral e facilitar a livre manifestação e circulação do pensamento.

Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, pp. 122 e 124.

⁶“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.

⁷ “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”.

⁸ “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”.

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: (...) 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”.

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: (...) d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

III. A literalidade do texto constitucional

A literalidade das regras constitucionais veiculadoras de imunidades tributárias aponta para uma série de restrições ou limitações na aplicação dessas exonerações tributárias. Destacam-se, agora, alguns dos principais “termos”, “expressões” e “cláusulas” que indicam uma visão restritiva das imunidades tributárias. São eles:

a) a expressa definição no sentido de que as imunidades previstas no inciso VI do art. 150 são aplicáveis a uma das espécies tributárias (os impostos), sendo devidas, portanto, as demais espécies tributárias;

b) a expressão “patrimônio, renda ou serviços”, presente em várias regras no art. 150, como que limitando a imunidade a certas atividades, e não ao conjunto completo ou total das ações realizadas pelas pessoas imunes;

c) a palavra “templo”, no caso da imunidade religiosa, dando a entender que a exoneração alcança tão-somente imóveis da entidade religiosa;

d) os termos “livros”, “jornais” e “periódicos” indicam objetos bem definidos como beneficiários da imunidade cultural;

e) a expressão “e o papel destinado a sua impressão”, na imunidade cultural, apontando para a exoneração tributária máxima somente de livros, jornais e periódicos confeccionados em papel;

f) a cláusula da vinculação às “finalidades essenciais”, para o gozo das imunidades tributárias em relação ao patrimônio, à renda e aos serviços: f.1) das autarquias e das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; f.2) das entidades religiosas e f.3) dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das

entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social;

g) a cláusula da vinculação às “finalidades decorrentes das essenciais”, somente presente para autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

h) a cláusula de inaplicação das imunidades tributárias quando o patrimônio, à renda e os serviços estejam relacionados: h.1) com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou h.2) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

IV. Interpretação generosa apesar da literalidade normativa que aponta para interpretações restritivas

Apesar dos vários “termos”, “expressões” e “cláusulas” antes destacados apontarem para interpretações restritivas quanto às imunidades tributárias, prevalece, sobretudo nas decisões do Supremo Tribunal Federal, uma interpretação generosa (ampliativa ou extensiva) para as exonerações tributárias constitucionais.

De início, constata-se que para o STF a aplicação da imunidade não pode ser restringida por critério de classificação de impostos presentes em normas infraconstitucionais, em particular no Código Tributário Nacional (RE 193.969 e RE 203.755).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal indica uma forte e uniforme tendência no sentido da não exigência de todos os impostos do sistema em relação aos entes estatais e não-estatais imunes, mesmo diante da

expressão restritiva ou delimitadora “patrimônio, renda ou serviços”. Nesse sentido, não seria devido ICMS na entrada de mercadorias importadas destinadas a integrar o ativo fixo da entidade imune (RE 203.755) e não incidiria IPI e Imposto de Importação na operação de importação de bolsas para coleta de sangue efetivada por entidade de assistência social (RE 243.807).

Ainda segundo a jurisprudência do STF, os impostos indiretos (IPI e ICMS) estão abrangidos pela imunidade tributária se o ente imune pudesse figurar na posição de “contribuinte de direito” e destinar os recursos arrecadados às respectivas finalidades (RE 210.251 e RE 186.175).

Segundo a jurisprudência do STF, a imunidade recíproca abrange empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos considerados obrigatórios para o Estado (RE 407.099, RE 354.897, RE 398.630, AC 1.550 e ACO 1.095). Esse é um dos aspectos mais emblemáticos da amplitude da hermenêutica acerca das imunidades tributárias. Observe-se que o texto constitucional define a extensão da exoneração para as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Numa clara construção interpretativa, levando em conta a natureza das atividades públicas desenvolvidas, o Excelso Pretório admitiu a aplicação da exoneração para entes que simplesmente não são referidos expressamente no Texto Maior.

A imunidade religiosa, aparentemente circunscrita aos templos (imóveis), ganha nova e maior dimensão com a interpretação conjunta da alínea “b”, do inciso IV, do art. 150, e do parágrafo quarto do mesmo artigo. Ali, a presença do termo “entidades” impõe a exegese mais ampla para a exoneração tributária.

Observe-se que a vinculação do patrimônio das entidades religiosas com as “finalidades essenciais” (art. 150, parágrafo quarto) não afastou o gozo da imunidade tributária sobre lotes vagos e prédios alugados a terceiros.

Prevaleceu a tese de manutenção da exoneração em razão do fato de que a renda decorrente da utilização do patrimônio revertia integralmente para a manutenção das finalidades essenciais (RE 325.822).

Esse último aspecto merece destaque especial. Com efeito, a jurisprudência do Excelso Pretório aponta claramente para a imunidade das rendas obtidas pelas várias entidades imunes (religiosas, educacionais, assistenciais) quando tais valores são carreados para a realização das finalidades essenciais da pessoa imune¹¹ (RE 210.251, RE 144.900, RE 218.503, RE 257.700, RE 247.809 e Súmula 724).

Para o STF, mesmo cemitérios, caracterizados como extensões da entidade religiosa, sem fins lucrativos e dedicados a efetivação de serviços religiosos e funerários, gozam de imunidade tributária (RE 578.562).

A Súmula 730, do STF, admite o gozo da imunidade tributária por entidade fechada de previdência social privada (que não é propriamente uma entidade de assistência social) “... se não houver contribuições dos beneficiários”, vale dizer, a entidade é mantida somente pelos patrocinadores.

Segundo o Supremo, existem insumos imunes empregados na impressão de livros, jornais e periódicos (papéis e filmes fotográficos, conforme a Súmula 657). Os insumos exonerados precisam estar compreendidos no sentido da expressão “papel destinado a sua impressão”. Curiosamente, nesse ponto, busca-se no conjunto das palavras do texto constitucional um “caminho” para “flagrar” imunidades tributárias. Registre-se que, em outros momentos, ocorre praticamente um abandono da literalidade das normas constitucionais para a definição de situações de imunidade tributária.

¹¹ Segundo o STF, ao beneficiário pela imunidade tributária cabe a demonstração de que os recursos obtidos são aplicados no desenvolvimento das suas atividades finalísticas (RE-AgR 206.169).

Anote-se, ainda, que o STF reconheceu, de forma generosa, a presença da imunidade cultural para: a) listas telefônicas (RE 199.183); b) álbuns de figurinhas e respectivos cromos adesivos (RE 221.239 e RE 179.893) e c) manuais didáticos ou apostilas (RE 183.403).

Aparentemente, o Supremo Tribunal Federal não tem atribuído importância ou significado: a) ao expresse afastamento da imunidade tributária quando houver “... contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário” (art. 150, parágrafo terceiro) e b) à cláusula “... às delas decorrentes” (art. 150, parágrafo quarto).

Merece especial atenção a decisão do STF no RE 236.174. Nesse caso, a discussão girava em torno da incidência ou não do IPTU sobre imóvel utilizado como clube recreativo de funcionários de entidade de assistência social. Restou decidido que não seria devido o imposto porquanto a utilização do imóvel “... não configura desvio de finalidade em relação aos objetivos da entidade ...”. Provavelmente, essa decisão representa, até o momento, o extremo da interpretação ampliativa para as imunidades tributárias.

V. Interpretações restritivas para as imunidades tributárias

Apesar de menos numerosas, existem várias decisões do Supremo Tribunal Federal onde prevalecem restrições ou limitações às imunidades tributárias. Algumas dessas manifestações merecem destaque.

Segundo o STF, são devidos os chamados impostos indiretos quando a entidade imune está na posição de “contribuinte de fato” (STF, AI-AgR 671.412). Esse entendimento, vale frisar, tem sido sufragado para todos os casos de imunidades subjetivas.

Merece consideração um aspecto importante dessa última linha de decisões. Com efeito, não vingou, no STF, o argumento de que a entidade imune, na condição de “contribuinte de fato”, arca efetivamente, o que deveria ser afastado justamente pelo gozo de imunidade tributária, com o ônus financeiro da tributação em função do fenômeno da repercussão.

Para o Supremo, não são beneficiárias da imunidade tributária as entidades de previdência privada fechada onde os beneficiários fazem contribuições compulsórias para, no futuro, gozarem dos benefícios previdenciários específicos (RE 202.700 e RE 351.267).

Como a imunidade cultural é objetiva, alcançando somente as operações com os bens indicados pelo texto da Constituição, incide normalmente o imposto de renda sobre os rendimentos da livraria (RE 170.707).

Segundo decisão do STF, os encartes e folhetos de propaganda separados fisicamente do jornal, mas distribuídos conjuntamente, não gozam de imunidade tributária (RE 213.094).

Para o Supremo Tribunal Federal, não são exonerados, pela imunidade tributária, cadernos, blocos para anotação, livros contábeis, calendários, agendas, manuais de instruções de operações de máquinas e impressos de propaganda (RE 87.663).

Assim como existem insumos imunes, a jurisprudência do STF reconhece a presença de insumos tributados utilizados na confecção de livros, jornais e periódicos. Encontram-se, entre os tributados, porque não estariam compreendidos no sentido da expressão “papel destinado a sua impressão”: a) tinta especial para jornal; b) solução de base alcalina concentrada; c) motor de corrente contínua; d) tiras de plástico para amarrar jornais e e) esmalte revelador (RE 203.267, RE 203.859, RE 204.234, RE 215.435, RE 225.960 e RE 273.308).

VI. Limites para a interpretação das imunidades tributárias

Diante do exposto, é preciso dispensar consideráveis cuidados para com o texto da Constituição, tal como escrito. O preconizado cuidado não pretende uma restrição indevida à exegese finalística ou a busca “generosa” ou “ampla” do sentido das imunidades tributárias. Pretende-se tão-somente, como em certa medida o próprio Excelso Pretório já reconheceu, que não seja distorcida a **decisão substancial do constituinte** com a reescrita do Texto Maior pela via interpretativa.

Nesse sentido, o que poderia parecer uma considerável violência contra o texto da Constituição, ao se reconhecer imunidade tributária para empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos (obrigatórios), significa a mitigação da forma jurídica de prestação de serviços públicos em favor da efetiva desoneração dessas atividades estatais (o núcleo material da decisão constitucional). Outro exemplo, no sentido de privilegiar a essência da definição constitucional, pode ser encontrado, em certa medida, no reconhecimento da imunidade tributária para os insumos (não todos) compreendidos na acepção da expressão “papel destinado a sua impressão”.

Assim, é possível afirmar que a limitação ou restrição básica para as imunidades tributárias, notadamente na via interpretativa, consiste na inviabilidade de assegurá-las quando afetada, de forma significativa e substancial, diretriz estruturante do sistema jurídico-constitucional¹².

Uma das aplicações dessa última ponderação pode ser observada na manutenção da imunidade tributária para as receitas decorrentes do

¹² Tal raciocínio não deixa de ser uma manifestação da concordância prática ou harmonização de direitos e princípios constitucionais (que apontam em rumos distintos).

patrimônio ou da prestação de serviços quando tais valores são revertidos para a manutenção e desenvolvimento das atividades finalísticas dos entes imunes. Com efeito, a exoneração não pode subsistir quando afeta a concorrência econômica¹³. Nessa 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”¹⁴.

Vislumbra-se, ainda, na aplicação do princípio da razoabilidade, outro importantíssimo elemento de limitação ao entendimento mais amplo¹⁵. Com efeito, não se revela razoável que a entidade imune busque, como

¹³ “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.

¹⁴

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

¹⁵

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 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.

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 entidade¹⁶. Afinal, o sentido da constituição da entidade é justamente reunir e coordenar esforços em torno 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 objetivos¹⁷.

“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.

¹⁶

Neste sentido (a 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.

“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.

¹⁷ 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.

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. Nessa hipótese, julgada com acerto pelo Supremo Tribunal Federal¹⁸, 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.

Pode-se, assim, enfrentar, com mais propriedade, aquele que parece ser o extremo da interpretação generosa das imunidades tributárias. Trata-se do reconhecimento da imunidade para o imóvel utilizado como clube recreativo de funcionários de entidade de assistência social por ausência de desvio de finalidade.

Nesse último caso, a imunidade prevalece porque a decisão substancial do constituinte é de desonerar a entidade imune nas suas múltiplas facetas existenciais. A não-exigência do IPTU realiza essa definição constitucional e não afeta nenhuma diretriz estruturante do sistema jurídico-constitucional. Portanto, não se trata de reconhecer, de forma simplista, a ausência de desvio de finalidade para garantir o gozo da imunidade tributária.

VII. Conclusões

¹⁸ “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.

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

A imunidade tributária consiste numa vedação absoluta, porque constitucional, à pretensão impositiva do Estado-Fisco. A norma constitucional, em razão de certa especificidade pessoal ou material, realizadora de importantes valores sociais, exclui várias situações (bens, serviços, operações ou pessoas) do campo sobre o qual é autorizada a instituição do tributo (incidência da norma jurídico-tributária).

A literalidade das regras constitucionais veiculadoras de imunidades tributárias aponta para uma série de restrições ou limitações na aplicação dessas exonerações tributárias.

Apesar dos vários “termos”, “expressões” e “cláusulas” presentes no texto da Constituição apontarem para interpretações restritivas quanto às imunidades tributárias, prevalece, sobretudo nas decisões do Supremo Tribunal Federal, uma interpretação generosa (ampliativa ou extensiva) para as exonerações tributárias constitucionais.

Existem, embora menos numerosas, várias decisões do Supremo Tribunal Federal onde prevalecem restrições ou limitações às imunidades tributárias.

É preciso dispensar consideráveis cuidados para com o texto da Constituição, tal como escrito. O preconizado cuidado não pretende uma restrição indevida à exegese finalística ou a busca “generosa” ou “ampla” do sentido das imunidades tributárias. Pretende-se tão-somente, como em certa medida o próprio Excelso Pretório já reconheceu, que não seja distorcida a **decisão substancial do constituinte** com a reescrita do Texto Maior pela via interpretativa.

A limitação ou restrição básica para as imunidades tributárias, notadamente na via interpretativa, consiste na inviabilidade de assegurá-las quando afetada, de forma significativa e substancial, diretriz estruturante do sistema jurídico-constitucional.

Referências Bibliográficas

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito tributário na Constituição e no STF. 15ª ed. São Paulo: Método, 2009.

CASTRO, Aldemario Araujo. Primeiras Linhas de Direito Tributário. 5ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. O condicionamento das imunidades tributárias presente na cláusula constitucional das “finalidades essenciais”. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/imunidadec.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2009.

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.

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

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