

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em**  
**Direito Público – Concentração Advocacia Pública**

**Su Yun Yang**

**FINALIDADE ESSENCIAL NAS INSTITUIÇÕES**  
**ASSISTENCIAIS - PRINCÍPIO DA**  
**PROPORCIONALIDADE NA IMUNIDADE**  
**TRIBUTÁRIA E REPERCUSSÕES NO IPTU**

**Brasília -DF**

**2008**

**Su Yun Yang**

**FINALIDADE ESSENCIAL NAS INSTITUIÇÕES  
ASSISTENCIAIS - PRINCÍPIO DA  
PROPORCIONALIDADE NA IMUNIDADE  
TRIBUTÁRIA E REPERCUSSÕES NO IPTU**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público – Concentração em Advocacia Pública, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

**Brasília – DF**

**2008**

Su Yun Yang

**FINALIDADE ESSENCIAL NAS INSTITUIÇÕES  
ASSISTENCIAIS - PRINCÍPIO DA  
PROPORCIONALIDADE NA IMUNIDADE  
TRIBUTÁRIA E REPERCUSSÕES NO IPTU**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público – Concentração em Advocacia Pública, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, com menção\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## RESUMO

A Carta da República, nos artigos 150, VI, c c/c o 4º do mesmo artigo, após vedar a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, entre outros entes, das instituições de educação e assistência social, ressalva que a vedação somente alcança o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das referidas entidades. O presente trabalho visa a análise do instituto da imunidade tributária das entidades assistenciais, relativamente a imóvel de sua propriedade submetido a regime de locação, se aplicáveis ou não mediante confronto da legislação vigente, com a evolução da jurisprudência e das novas tendências interpretativas dadas não só pelos recentes julgados, súmulas, como também na opinião de balizados doutrinadores a respeito das finalidades essenciais. Aponta que o objeto social benemerente das entidades de assistência social e educacional está relacionado não só à destinação dos recursos captados para a sua manutenção e consecução das atividades relacionadas às finalidades essenciais das mesmas, mas também às fontes de custeio. Assim sendo, ambos os aspectos devem ser ponderados para a verificação da ocorrência de fato gerador tributável ou aplicação da imunidade tributária. Apresenta a necessidade de uma nova hermenêutica a respeito da matéria, aplicando-se os princípios da proporcionalidade e razoabilidade no tratamento das finalidades essenciais e as atividades efetivamente exercidas/prestadas pelas entidades beneficentes. E finalmente, aponta novas tendências da interpretação passando da forma teleológica, ampliadora do alcance da imunidade tributária, para aplicação do princípio da solidariedade social, mais restritiva neste aspecto, atualmente em voga no meio jurídico.

## ABSTRACT

The Letter of the Republic, in articles 150, VI, c c/c 4<sup>o</sup> of the same article, after to forbid the institution of taxes on the patrimony, income or services, among others beings, of the institutions of education and social assistance, exception that the prohibition only reaches the patrimony, the income and the services related with the essential purposes of the related entities. The present work aims at the analysis of the institute of the immunity tax of the asistentials entities, relatively the property of its submitted property the regimen of location, if applicable or not by means of confrontation of the current law, with the evolution of the jurisprudence and the new given interpretative trends not only for the recent judgeships, abridgements, as well as in the opinion of marked out with buoys doctrinators regarding the essential purposes. It point that the corporate object benemerente of the entities of social and educational assistance is related not alone to the destination of the resources caught for its maintenance and achievement of the activities related to the essential purposes of the same ones, but also to the expenditure sources. Thus be, both the aspects will have to be weighed for the verification of the taxable generating occurrence in fact or application of the immunity tax. It present the necessity of a new hermeneutics regarding the substance, applying itself the principles of the proportionality and reasonability in the treatment of the essential purposes and the activities effectively exerted/given by the beneficent entities. E finally, point new trends of the interpretation passing of the teleological form, magnifier of the reach of the immunity tax, with respect to application of the beginning of social solidarity, more restrictive in this aspect, currently en vogue in the legal way.

## LISTA DE ABREVIATURAS

art.	Artigo
arts.	Artigos
c/c	combinado com
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
Desemb.	Desembargador
e.	egrégio
Min.	Ministro
p.	página
pub.	Publicação
Rel.	Relator
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
§	parágrafo
v.g	<i>verbi gratia</i>

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 DO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL ANTERIOR AO TRATAMENTO DA ATUAL CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....</b>	<b>15</b>
<b>3 DO OBJETO SOCIAL E NATUREZA JURÍDICA DAS FONTES DE CUSTEIO E DESTINAÇÃO DAS RENDAS.....</b>	<b>19</b>
<b>4 DOS IMPOSTOS ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE - SÚMULA 724 DO STF ...</b>	<b>24</b>
<b>5 DOS REQUISITOS PARA A INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE .....</b>	<b>28</b>
<b>6 DA FINALIDADE ESSENCIAL E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE .....</b>	<b>33</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>47</b>

## INTRODUÇÃO

A imunidade tributária decorre de expressa previsão do art. 150 da Constituição Federal e reflete a limitação constitucional ao poder que tem o Estado de tributar. Dentre as limitações ao poder de tributar está a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de instituírem impostos sobre 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 (art. 150, VI, c, da Constituição Federal).

O escopo da limitação ao poder de tributar, segundo lição do preclaro jurista José Eduardo Sabo *‘é resguardar a incidência dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços de instituições que, nos campos social e cívico, complementam ou até substituem a ação do próprio Estado*<sup>1</sup>.

O presente trabalho científico versa sobre a imunidade tributária das entidades arroladas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal e o núcleo essencial da norma em relação ao § 4º do mesmo artigo que as vincula às finalidades essenciais. E, com fundamento nestes dois marcos normativos, resta saber se a locação destinada a produzir renda para uma dessas entidades imunes a tributos em geral, está alcançada pelo benefício.

Este é o cerne do presente trabalho, qual seja saber se a circunstância de o bem imóvel imune locado a terceiro elide a imunidade tributária do patrimônio da entidade de benemerência social, se o mesmo é explorado em atividade diversa do

---

<sup>1</sup> PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social – Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários, 6ª ed. Revista, ampliada e atualizada de acordo com o novo Código Civil, Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 700.

objeto social da instituição, mas as rendas oriundas dessa mesma atividade são aplicadas nas finalidades essenciais da mesma.

O atual tratamento da matéria consiste na imunidade tributária do patrimônio das instituições assistências, alcançar o IPTU incidente sobre o imóvel alugado a terceiro, desde que a renda seja aplicada em suas finalidades essenciais. Este entendimento foi sumulado pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

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

A súmula de numero 724 do Supremo Tribunal Federal, aprovada na Sessão Plenária de 26.11.2003, publicada no DJ de 09.12.2003, 10.12.2003, e, 11.12.2003, p. 01, com efeito, encerra a divergência jurisprudencial quanto ao entendimento da finalidade essencial das entidades elencadas no art. 150, VI, c, da Constitucional.

Em verdade, a questão se centraliza no alcance interpretativo do artigo 150, VI, c, que veda a União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, e do §4º do mesmo artigo que dispõe, *in verbis*:

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.

Ora, a norma constitucional insculpida no art. 150, VI, c, c/c §4º do mesmo artigo, quando se refere às rendas relacionadas a finalidades essenciais atém-se 'à destinação das rendas da entidade, e não à natureza da renda'<sup>2</sup>, sendo a mesma destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida.

Ocorre que ao estender o conceito de 'rendas relacionadas às finalidades essenciais' para além daquelas produzidas pelo objeto social da entidade, considerando objeto social como tão somente motivo de despesa e não fonte de recursos conduz a situações desproporcionais, inclusive jurídico-processuais, v.g. a destinação da renda implicar em reexame de fatos e provas, impedindo a apreciação efetiva da matéria pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal

Se a aplicação do Direito deve sempre buscar sua justa finalidade, é função do sistema judiciário coibir o abuso de direito, ou seja, o desvio de finalidade. Se for jurídico o caso das entidades elencadas no artigo 150, VI, c, locar alguns imóveis para facilitar sua manutenção, é certamente abusivo e refoge ao escopo constitucional essas mesmas entidades negociar profissionalmente os imóveis, locando-os e concorrendo deslealmente com profissionais do setor.

Se não impede o alcance do benefício da imunidade a circunstância de o imóvel encontrar-se locado, pois a rigor, qualquer das entidades imunes que explorem variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais, o §4º, certamente, ao mencionar as atividades relacionadas, não quis ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

---

<sup>2</sup> Luciano Amaro citado por Ives Gandra (coord.), Imunidades Tributárias, CEU/RT, 1998, p. 143/51

Então, os conceitos de atividades relacionadas e finalidade essencial como objeto social estão somente ligados à destinação das rendas ou está ligada também às fontes de captação de recursos?

Essa questão merece aprofundamento, em virtude das conseqüências jurídicas e reflexos na questão da incidência do IPTU sobre imóveis locados pertencentes a essas entidades decorrentes da adoção de um ou outro entendimento, quais sejam:

- 1- caso o objeto social esteja ligado somente à destinação das rendas, toda e qualquer atividade desenvolvida pela entidade, estará açambarcada pela imunidade.
- 2- caso o objeto social esteja ligada não só à destinação das rendas, mas também às fontes de captação de recursos, então há analisar se a atividade desenvolvida pelas entidades beneficiadas, arroladas na norma constitucional, para arcar como fonte de custeio, está relacionada à sua atividade fim e sua finalidade essencial.

E, muito embora o tema tratado já esteja sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, o presente trabalho é relevante na medida em que busca questionar, refutar e recolher elementos que conduzam à defesa da aplicação do princípio da proporcionalidade na interpretação e aplicação do núcleo essencial da norma insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

No corpo da presente, questionam-se os enfoques fáticos e jurídicos que embasam o posicionamento sumulado da Suprema Corte, ao contestar hipóteses aceitas e principalmente ao recolher elementos que conduzam à situação fático-jurídica diametralmente oposta, com base lógica, racional e inteligível, sistematizando a doutrina, jurisprudência e legislação pretéritas e atualmente existentes, visando revisar o entendimento sobre a matéria com novos aspectos de proporcionalidade e razoabilidade.

O presente trabalho, objetiva trazer contribuição acadêmica àqueles que pretendam conhecer melhor o instituto da imunidade tributária prevista no art. 150 da Constituição Federal que reflete as limitações ao poder que tem o Estado de tributar.

Em especial, a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de instituírem impostos sobre 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 (art. 150, VI, c, da Constituição Federal) e o núcleo essencial da norma em relação ao § 4º do mesmo artigo que as vincula às finalidades essenciais.

Essa contribuição científica objetiva especificamente questionar o tratamento atualmente dado à imunidade tributária do patrimônio das instituições assistenciais alcançar o IPTU incidente sobre o imóvel alugado a terceiro, desde que a renda seja aplicada em suas finalidades essenciais; refutar a súmula 724 do Supremo Tribunal Federal, que entende ainda quando alugado a terceiros, permanecer imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades; recolher elementos que conduzam à defesa de que a aplicação ou não da imunidade deve ser analisada caso a caso, observando os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Para atingir tal mister, o percurso está desenhado em cinco etapas. A primeira consiste na apresentação, no capítulo I, de forma sistematizada, a doutrina, jurisprudência e legislação do tratamento tributário dos bens pertencentes das instituições assistenciais imunes locados a terceiros dos bens, desde o ordenamento constitucional anterior até os dias de hoje.

A isso se seguirá, no mesmo capítulo, a pesquisa sobre as diversas fases da interpretação da norma jurídica, passando da inclinação observada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária para ampliar-lhe a eficácia, para um

processo interpretação mais restritiva em virtude da aplicação do princípio da solidariedade social. Analisar os precedentes fáticos e jurídicos, mediante cotejo dos acórdãos dos egrégios tribunais superiores que culminou na súmula 724.

No capítulo II, apresenta e questiona-se o enfoque dado atualmente ao objeto social, assim entendido como as finalidades essenciais dos institutos de assistência social e sua vinculação somente à destinação das rendas, sem levar em conta as fontes de custeio, e as conseqüências jurídicas decorrentes da adoção deste entendimento.

No terceiro capítulo, partindo da premissa posta na súmula 724 do Supremo Tribunal Federal, questiona-se a imunidade das receitas advindas de atividades desenvolvidas quando estas se destinam a manter e desenvolver as finalidades essenciais das entidades quando a atividade relacionada, no caso, a locação de bem imune, não é atividade precípua do Estado.

No quarto capítulo, adentrar-se-á nos requisitos para a incidência da Imunidade questionando a suficiência, para atendimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, tão somente a previsão estatutária e a via do mandado de segurança para buscar o reconhecimento da imunidade ante a ausência de prova pré-constituída.

No capítulo quinto dos requisitos para a incidência da imunidade restringe, a saber, se a simples previsão estatutária de que a entidade beneficente, sem fins lucrativos é suficiente a que se tenha como presentes os requisitos para o gozo da imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal e os incisos I a III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

No sexto e último capítulo do trabalho, tomando como premissas as conclusões pontuais dos capítulos anteriores sustenta-se a aplicação do princípio da proporcionalidade e razoabilidade na interpretação do instituto da finalidade essencial.

Frise-se, a propósito, que no curso de todo o estudo, utilizar-se-á o método hipotético-dedutivo, testando, em cada etapa do trabalho, as possíveis respostas para problemas pontualmente colocados e acima já anunciados.

## 2 DO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL ANTERIOR AO TRATAMENTO DA ATUAL CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A situação tributária dos bens pertencentes das instituições assistenciais locados a terceiros era tratado sob o regime constitucional pretérito com solução favorável à imunidade, ou seja, independente da natureza jurídica da fonte de custeio para manutenção das entidades, a destinação dada aos recursos captados não elidia a imunidade tributária do patrimônio das entidades de benemerência social<sup>3</sup>, *verbis*:

Tributário. Imposto predial. Instituição de assistência social. Imóveis por ela locados. Imunidade tributária.

O imposto predial onera o proprietário em razão do bem imóvel que ele possui, sem relacionamento com a renda porventura dele auferida. É o que resulta do art. 24, I da Constituição Federal. E o disposto no art. 19, III, c, da Constituição dispõe, limitando o poder de tributar da União, Estados e Municípios, é que não podem eles cobrar impostos de instituições de assistência social, observados os requisitos da lei. Não importa existir cláusula contratual de locação que estipule a obrigação de o inquilino pagar o imposto se for ele devido, pois tal transferência condicional do gravame não retira a imunidade do titular do benefício.

Então, uma vez que o imposto predial onerava o proprietário em razão do bem imóvel que ele possui, sem relacionamento com a renda porventura de auferida, se observados os requisitos da lei, não poderiam cobrar impostos de instituições de assistência social, entendimento resultante da interpretação do art. 24, I c/c art. 19, III, c, da Constituição Federal anterior.

---

<sup>3</sup> RE 97708, 2ª Turma, 18.05.84, Ministro Passarinho, RTJ 111/695

A Constituição de 1988 atualmente em vigor, por sua vez, dispõe no art. 150, §4º que as imunidades de que se trata, *‘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’*, não encontra correspondência na Constituição pretérita no art. 19 que dispunha sobre limitação ao poder de tributar da União, Estados e Municípios.

A bem da verdade, restrição similar já se encontrava, sob a égide do regime constitucional anterior, no §2º do art. 14 do Código Tributário Nacional, a qual, no entanto, de linguagem mais rígida, tinha âmbito material menos abrangente: só em relação aos serviços, não ao patrimônio e às rendas das instituições beneficiárias, restringia a imunidade *‘exclusivamente’* àqueles *‘diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades...’* .

Entretanto, inobstante a restrição do ordenamento jurídico atual e no anterior, a linha da jurisprudência dos tribunais superiores nos últimos tempos, culminada pela súmula 724 editada pelo Supremo Tribunal Federal, decidiu pela interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhe o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

Destarte, a inclinação observada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a ampliar-lhe a eficácia, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que fundamentam limitações ao poder de tributar, é o atual entendimento sobre o tema, em detrimento da interpretação restritiva quanto a incidência condicional das imunidades tributárias.

Esse entendimento fica manifesto na decisão que alçou, não apenas a imunidade recíproca dos entes estatais, mas também as imunidades tributárias do art. 150, VI, b e c, à dignidade de limitações ao poder de reforma da Constituição,

em razão da relevância dos direitos e liberdades fundamentais a cuja proteção estão voltadas<sup>4</sup>.

Ora, no voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, está consignado que as imunidades outorgadas no art. 150. b e c muito embora não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, constituem instrumentos de proteção fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, *litteris*:

É que, ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais as imunidades ali outorgadas na alínea b, aos 'templos de qualquer culto', alínea c, ao 'patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos', e, na letra d, a 'livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão', constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como a liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, o pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante.

#### O professor Baleeiro, por sua vez, ensina que a imunidade

Para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, devem abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, defalcaria o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup>ADIn 939, 15.12.93, Min. Sidney Sanches, RTJ 151/756, 821

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Edição revista e complementada, à luz da constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº10, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 313

Roque Antônio Carraza leciona que a expressão imunidade tributária tem duas acepções:

Uma, ampla, dignificando a incompetência da pessoa política para tributar:

(...)

b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte;

(...)

E, outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso declararam ser vedado às pessoas políticas tributárias determinadas pessoas, que pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações<sup>6</sup>.

Conclui-se da leitura das dicções acima, que a interpretação teleológica da imunidade, está subentendida não só na legislação constitucional, assim como nas decisões que declararam imunes ao imposto municipal sobre diversões a exibição de filmes pelo SESI, aberta ao público mediante ingressos, jurisprudência consolidada ainda sob a égide da Carta de 69<sup>7</sup>; e, quando afirmada a imunidade de instituição de assistência social ao ISS calculado sobre a renda da exploração de estacionamento próprio<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16 edição revista, ampliada e atualizada até a EC n. 31/2000, Malheiros Editores, 2001, p. 600-601.

<sup>7</sup> RE 116188, 1ª Turma, 20.02.90, Min. Sidney Sanches, RTJ 131/1295

<sup>8</sup> RE 144900, 22.04.97, Min. Galvão, pub. DJ 26.09.97

### 3 DO OBJETO SOCIAL E NATUREZA JURÍDICA DAS FONTES DE CUSTEIO E DESTINAÇÃO DAS RENDAS

Luciano Amaro sustenta que:

‘a norma constitucional’ – quando se refere às ‘rendas relacionadas às finalidades essenciais da entidade atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas (...): independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida.<sup>9</sup>

O nobre jurista esclarece que:

Seria um dislate supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Frequentemente, o entendimento 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.

Acentua na mesma linha o douto Aires Bernardino que:

---

<sup>9</sup> Luciano Amaro citado por Ives Gandra (coord.), *Imunidades Tributárias*, CEU/RT, 1998, p. 143/51

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.<sup>10</sup>

O nobre autor afirma ainda que:

O patrimônio representado por capital é imune. Também não há como não sê-lo o representado por imóveis. Se estes devem ser adquiridos com antecipação a seu uso – não devendo ficar ociosos – é obvio que se impõe sejam explorados lucrativamente (como estacionamentos, por exemplo). Se for a melhor forma de incrementar rendas que, afinal, será aplicada, no País – em fins filantrópicos e de assistência social – qualquer visão restritiva é incoerente, porque só neste caso exclui a imunidade.<sup>11</sup>

Para ficar extreme de dúvida cita-se a lição de Sacha Calmon que, ao distinguir com acuidade a questão dos templos - aos quais, como já o fizera Baleeiro - nega a imunidade das propriedades não afetadas ao culto – da situação das instituições educacionais ou de assistência social – aclara definitivamente a inspiração da imunidade do patrimônio imobiliário das últimas, sempre que a renda extraída de sua exploração econômica se destine à efetivação dos seus fins altruísticos.

Destarte, o jurista Aliomar Baleeiro já assinalara que

---

<sup>10</sup> Aires Bernadino citado por Ives Gandra (coord.), *Imunidades Tributárias*, CEU/RT, 1998, p. 151/171

<sup>11</sup> *Idem*, p. 169.

Não são imunes ao imposto predial casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia, etc. O governo não se alia nem subvenciona cultos (...), porque, em sua neutralidade, respeitando as minorias, não pode ter preferência, mas não as embarca...'<sup>12</sup>.

De fato, o entendimento acima descrito é coerente, na medida em que a imunidade dos templos visa apenas a assegurar e não obstacular a liberdade de culto: não é nem pode ser subsídio ou incentivo às manifestações religiosas, sendo diferente a inspiração da imunidade das instituições filantrópicas de educação ou assistência social, onde a imunidade não é apenas garantia de sua licitude, mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado.

Entretanto, não se pode concordar com a tese esposada pelo ministro Sepúlveda Pertence quando assevera em seu voto, afirmando, inclusive não existir réplica consistente, de que da imunidade aos impostos incidentes ou calculados sobre as rendas advindas da exploração do patrimônio das instituições consideradas, igualmente é de asserir, dos que incidem sobre o patrimônio gerador dessas mesmas rendas<sup>13</sup>.

O e. Ministro ilustra a tese com os dizeres de Sacha Calmon, que distingue no que diz respeito ao IPTU

Não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se volte a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos, etc.

---

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar-Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª Ed., Forense, 1997, p. 312.

<sup>13</sup> RE 237718-6, Min. Sepúlveda Pertence, pub. DJ 06.09.2001.

Agora, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, há pouco versados, então a questão passa a enquadrar-se nos lindes da imunidade das instituições de educação e assistência, obstando aos municípios o exercício da competência tributária impositiva relativamente ao predial e territorial urbano. Mas aí já não se trata da imunidade dos templos de qualquer culto...<sup>14</sup>

A ilustre ministra Ellen Gracie acompanha a tese de que as rendas relacionadas às finalidades essenciais da entidade imune restringem-se à destinação das rendas da entidade e não à natureza da fonte de captação dos recursos, *litteris*:

As finalidades essenciais das entidades beneficentes só conseguem se atendidas exatamente pela utilização que fazem e pela obtenção de rendas através da locação desses patrimônios isentos<sup>15</sup>.

Assim, prevalece a conseqüência jurídica decorrente da adoção deste entendimento, qual seja, o objeto social estar ligado somente à destinação das rendas, e, portanto, toda e qualquer atividade desenvolvida pela entidade, estará açambarcada pela imunidade.

Entretanto, o presente trabalho visa refutar tal entendimento e sustenta que o objeto social está ligado não só à destinação das rendas, mas também às fontes de custeio, havendo analisar em cada caso se a atividade desenvolvida pelas

---

<sup>14</sup> SACHA, Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2 ed., 1999, p. 269.

<sup>15</sup> RE 237718-6, Min. Sepúlveda Pertence, pub. DJ 06.09.2001.

entidades imunes para arcar como fonte de captação de recursos, está relacionada à sua atividade fim e sua finalidade essencial.

Destarte, sustenta-se que o imóvel das entidades de assistência social, estando alugado a terceiros, não estaria relacionado com as finalidades essenciais das respectivas entidades de assistência social, posto estar ele numa atividade comercial. A renda auferida estaria na verdade imune do imposto de renda, afinal, é dado que a mesma presume-se, será destinada à atividade essencial da entidade, mas jamais do imposto predial territorial urbano.

## **4 DOS IMPOSTOS ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE - SÚMULA 724 DO STF**

No caso de instituições assistenciais que prestam serviços não-relacionados com seus objetivos, a imunidade tributária compreende tão somente aqueles relacionados com as finalidades essenciais da instituição. Portanto, não são devidos os impostos sobre a renda, patrimônio ou serviços, desde que a entidade vise a assistência social ou à educação, desempenhando atividade supletiva a do Estado.

Partindo dessa premissa, questiona-se: a renda auferida pelo pagamento de alugueis pelos terceiros-locatários seria tributado? E se o valor for destinado às atividades essenciais de tais entidades, haveria a incidência tributária ou aplicar-se-ia a imunidade? E se a fonte de custeio não for originada de atividades relacionadas ao desempenho de atividades supletivas do Estado?

Caso a destinação dada à quantia não seja para consecução das atividades relacionadas ao objeto social da entidade imune, não resta dúvida o cabimento da incidência tributária. No segundo caso, se o valor for destinado às atividades essenciais de tais entidades, a resposta, por força sumular, aplica-se a imunidade. A propósito, leia-se a súmula 724 do Supremo Tribunal Federal que dispõe,

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

Mesmo não sendo a locação atividade precípua do Estado, ao revés, trata-se de atividade comercial, a princípio tributável, em outras palavras, mesmo a fonte de captação de recursos não seja originada de atividades relacionadas ao desempenho de atividades supletivas do Estado, por força da súmula 724, se o valor dos aluguéis recebidos forem aplicados nos serviços prestados pelas entidades sejam assistenciais ou educacionais ligados diretamente as suas finalidades, ou seja, dirigidos à consecução de seus objetivos institucionais, previstos em seus estatutos, a imunidade ao IPTU não é elidida, sendo assim aplicada.

O insigne mestre José Eduardo Sabo ensina que a jurisprudência se firmou, neste sentido, qual seja, de que são imunes as receitas advindas de atividades desenvolvidas quando estas se destinam a manter e desenvolver as finalidades essenciais das entidades, o fazendo da seguinte forma:

Decidiu a Corte suprema que a norma constitucional vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de assistência social, pretendeu evitar ônus tributários, que pudessem sacrificar o exercício de suas altas finalidades, com isso lhes preservando a receita, de qualquer natureza, inclusive aquela obtida mediante cobrança por serviços prestados, como os de diversão pública, a cuja prestação estejam devidamente autorizadas, quando considerou-se que se a receita assim obtida ficar sujeita aos impostos, estará consideravelmente reduzida, em detrimento dos objetos assistenciais da entidade, e o Poder Público acabaria obtendo proveito com o exercício de uma atividade que a ele, na verdade, caberia, em primeiro lugar.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social – Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários, 6ª ed. Revista, ampliada e atualizada de acordo com o novo Código Civil, Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 706/707.

Muito embora faça estes esclarecimentos, o preclaro autor manifesta sua posição pessoal de discordância ao entendimento do e. Supremo Tribunal Federal, fazendo-o em notas de rodapé nos seguintes termos:

Com a máxima vênia ao egrégio Supremo Tribunal Federal, creio não se deveria reconhecer a imunidade tributária quando uma entidade que tem fins assistenciais na área hospitalar, portanto presta serviços hospitalares, explora estacionamento e como tal, atividade distinta de sua finalidade essencial e, autorizadora da incidência do imposto sobre serviços.<sup>17</sup>

Ora, a receita proveniente de estacionamento, venda de ingressos ou locação de bens imóveis de regra destinam-se ao custeio das atividades das instituições assistenciais, seja para manutenção ou para consecução de suas atividades relacionadas, afinal constituídas para isso. Entretanto, não se pode olvidar que essas atividades não são precípuas do Estado não agindo como entidade de assistência social complementar do mesmo. Não é, portanto, razoável nem proporcional que uma entidade reconhecida como imune desenvolva atividade de conteúdo empresarial como forma de manter-se e, inclusive expandir suas finalidades.

Esta exatamente a lição do doutro professor:

Identifico a aplicação, neste caso, do princípio da razoabilidade; o que viria em boa hora limitar este entendimento mais amplo. Mesmo porque não é razoável nem proporcional que uma entidade reconhecida como imune desenvolva atividade de conteúdo empresarial como forma de manter-se e, inclusive expandir suas finalidades. Exemplo disto é a entidade que ineste na construção e locação de imóveis visando, de forma continua a negociar

---

<sup>17</sup> Idem, p.707

os referidos imóveis no mercado imobiliário, criando até mesmo um departamento imobiliário no âmbito de sua estrutura inserido inclusive no seu regulamento/ regimento.

Conclui o nobre autor que não é do espírito da Constituição que as entidades mencionadas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal hajam em todo e qualquer campo, inclusive de forma empresarial e, portanto, especulativa tendo suas receitas/atividades não tributadas.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Obra citada, p. 709

## 5 DOS REQUISITOS PARA A INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE

Dispõe o texto constitucional, no seu art. 150, VI, c, que:

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;

Complementando o comando constitucional, o Código Tributário Nacional reza que:

Art. 14. O disposto na alínea "c" do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea "c" do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

O âmbito de debate neste capítulo restringe, a saber, se a simples previsão estatutária de que a entidade beneficente, sem fins lucrativos é suficiente a que se tenha como presentes os requisitos para o gozo da imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal e os incisos I a III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Examinando os citados preceitos constitucionais e legais, os tribunais de uma maneira geral, em especial as superiores fixaram a tese de que a previsão estatutária é suficiente à comprovação do preenchimento dos requisitos previstos nos artigos 150, VI, c, da Constituição Federal e 14, incisos I a III do Código Tributário Nacional, referentes à imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos<sup>19</sup>.

Ocorre, entretanto, que para a correta interpretação do art. 150, VI, c, da Constituição c/c art. 14, incisos I a III do Código Tributário Nacional, é preciso mais do que a simples menção à existência de disposições estatutárias para considerar certos e provados os requisitos constitucionais e legais necessários ao reconhecimento da imunidade.

Com efeito, ainda que a entidade beneficente seja enquadrada, em tese, para fins de direito à imunidade tributária, como entidade de sem fins lucrativos, por meio de seu estatuto, deve restar demonstrado o preenchimento dos requisitos exigidos pelo Código Tributário Nacional para a imunidade tributária. Não havendo

---

<sup>19</sup> APC 2004.01.1.091836-9, 3ª Turma Cível do TJDF, Desemb. Nídia Corrêa Lima DJ 23.01.2007.

nos autos judiciais documentos hábeis a comprovar a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; a aplicação integral no País de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e, nem a manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão, não há se falar em reconhecimento do benefício fiscal.

Alguns julgados ao esposarem a tese da suficiência da previsão estatutária, aduzem eventual desvio na gestão da entidade benemerente por parte de seus administradores pode e deve ser apurado pelos órgãos competentes, entre os quais o Ministério Público<sup>20</sup>.

Destarte, ninguém duvida que ao Ministério Público cabe a fiscalização das Fundações, por exemplo. Todavia, não sobejam dúvidas também de que quando uma Fundação vem ao Judiciário buscar o reconhecimento de sua imunidade, e em optando ela pela via estreita da ação constitucional de mandado de segurança - via comumente eleita para invocar o direito material e em cujos autos processuais são proferidos os julgamentos neste sentido - a entidade chama para si não só o ônus da prova inequívoca de suas alegações, mas, sobretudo o ônus da prova pré-constituída dos fatos sobre os quais se quer a aplicação da norma, no caso, das normas do art. 150, VI, c, da Constituição e art. 14, incisos I a III do Código Tributário Nacional. Ressalte-se, só assim haverá direito líquido e certo.

Esta conclusão não constitui novidade no mundo jurídico, qual seja, o entendimento de que segundo a regra constitucional do art. 150, inciso VI, alínea c, c/c o §4º do mesmo artigo da Constituição Federal, veda ao Distrito Federal instituir imposto sobre o patrimônio de instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, mas tão somente relacionados com as finalidades essenciais destas

---

<sup>20</sup> APC 2004.01.1.091836-9, 3ª Turma Cível do TJDF, Desemb. Nídia Corrêa Lima DJ 23.01.2007.

entidades e subordinadas à observância dos requisitos exigidos pelos incisos e parágrafos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Se tais pressupostos não são comprovados pelas entidades de assistência social e instituições de educação, não há como se beneficiar desta imunidade tributária<sup>21</sup>. Frise-se, entretanto, que muito embora não seja a tese original, não é a posição majoritária na doutrina e jurisprudência

Entretanto, os ventos começam a soprar em sentido diverso. O Superior Tribunal de Justiça vem dando provimento aos agravos de instrumento, determinando sua conversão em Recurso Especial para melhor exame da matéria<sup>22</sup>.

A egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, ao apreciar o agravo de instrumento convertido em Recurso Especial nº 1010430/DF, deu provimento ao recurso, à unanimidade, nos termos do voto do Sr. Min. Relator Francisco Falcão, sendo seguido com os votos dos Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda - acórdão ainda a ser publicado ao dia 27.06.2008. Prevaleceu no STJ o entendimento de que:

- a) não é suficiente, para atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN, que haja previsão estatutária de que a Fundação observa os ditames daquele preceito legal;

---

<sup>21</sup> APC 2002.01.1.064017-0, Desemb. Benito Augusto Tiezzi, 3ª Turma Cível, 23.08.2004, DJ 30.11.2004, p. 42.

<sup>22</sup> AGI nº 741.939-DF-2006/0020832-9, Min. Herman Benjamin, 09.02.2007; AGI 984.674-DF-2007/0275340-8, Min. Teori Albino Zavascki, 14.02.2008.

- b) o mandado de segurança não é via própria para a entidade de educação exigir em juízo o reconhecimento de que os requisitos do art. 14 do CTN estão atendidos.

Portanto, o presente trabalho sustenta a ofensa ao art. 150, VI, c, da Constituição e ao art. 14, incisos I a III do Código Tributário Nacional, o fundamento de que a simples previsão estatutária é suficiente à comprovação do preenchimento dos requisitos previstos naqueles preceitos da Constituição.

Não é possível que somente uma disposição estatutária sirva para atender os requisitos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal e ao art. 14, incisos I a III do Código Tributário Nacional e não pode o tribunal se estribar somente nela para aferir direito líquido e certo à imunidade e conceder mandado de segurança.

## 6 DA FINALIDADE ESSENCIAL E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

A imunidade fiscal não é tão ampla e acolhedora, ou seja, irrestrita. É de se ver que o §4º do art. 150 da Constituição Federal a restringe aos imóveis relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas no art. 150, VI b e c, isto é, àqueles necessários à execução do seu objetivo social e ao desempenho imediato deste. No caso de instituições assistenciais que prestam serviços não-relacionados com seus objetivos, a imunidade tributária compreende tão somente aqueles relacionados com as finalidades essenciais da instituição. Por outro lado, não são devidos os impostos sobre a renda, patrimônio ou serviços, desde que a entidade vise a assistência social ou à educação, desempenhando atividade supletiva a do Estado. Para os demais casos ou hipóteses, há a incidência dos tributos.

De outra banda, as entidades são elencadas, consistindo em *numerus clausus*, a saber: templos de qualquer culto, 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.

Portanto, ficam de fora do campo da imunidade os imóveis sob a posse direta de terceiros, seja a que título for gratuito ou oneroso, como o comodato, a locação, etc. inobstante reconheça-se o entendimento majoritário em contrário, inclusive sumulado pelo Supremo Tribunal Federal.

Partindo da situação fático-jurídico-hipotética de que as entidades preenchem inteiramente as condições exigidas pelo art. 14, incisos e parágrafos do Código Tributário Nacional e que não estão demandando a prestação jurisdicional pela via estreita do *mandamus*, a existência de locações sobre imóveis pertencentes

àquelas a terceiros caracteriza desvio de uso, em relação às suas atividades essenciais.

Ora, consiste, a imunidade, em favor legal conferido, em retribuição e estímulo, às instituições privadas que, no desenvolvimento de seus objetivos educacionais e sociais, colaboram com o Estado na satisfação do direito social e da educação (Constituição Federal, art. 6º).

Assim, ocorre malversação desse benefício sempre que a instituição favorecida não utiliza o imóvel para o exercício de suas atividades educacionais e sociais, muito principalmente, quando o aluga, uma vez que, transferido o favor ao locatário – terceiro estranho à relação fiscal -, frustra o propósito da lei, em detrimento do município credor do imposto.

Quanto ao argumento de que a renda auferida será destinada no desenvolvimento de seus objetivos educacionais e sociais, colaborando assim efetivamente com o Estado na consecução de seus fins precípuos, responde-se que 'os fins não justificam os meios'. Explica-se

Se os imóveis das entidades de assistência social e de educação estão alugados a terceiros que desenvolvem atividades alheias ao objeto social destas entidades imunes, em verdade não está relacionado com as finalidades essenciais das mesmas posto estar o locatário numa atividade comercial.

A renda auferida estará na verdade imune ao imposto de renda, ou seja, não incide tributo sobre a renda percebida a título de aluguel do imóvel, afinal é dado que a mesma presume-se, será destinada à atividade essencial da entidade, mas jamais está imune do IPTU pois o imóvel em si não está sendo materialmente utilizado para o desenvolvimento das atividades sociais do Estado.

Por outro lado, na locação, a não incidência do IPTU, imposto cuja obrigação de pagar é contratual e notoriamente transferida ao locatário, vai repercutir diretamente no preço da locação, reduzindo-o e tornando a oferta mais atrativa para

o mercado. Sempre em detrimento dos reais propósitos da lei e da arrecadação municipal ou distrital.

Ademais, cumpre às entidades mencionadas pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal, a prova nos autos judiciais de que esses impostos são suportados exatamente por elas e não pelo locatário, porque, ao contrário, estariam se beneficiando de uma coisa de que ela não sofreu nenhum peso em seu orçamento.

No mesmo julgamento o Desemb. Roney Oliveira acompanhando o Relator da Apelação Cível citado no relatório do Recurso Extraordinário 231.928-9/MG, 1ª Turma, Min. Moreira Alves, 23.10.2001, DJ 14.12.2001, Ementário nº 2053-9, salientando mudança de entendimento, confessa que o posicionamento anterior partira de um exame primeiro da matéria e que o atual decorre de uma reflexão mais aprofundada sobre o mesmo tema, qual seja, os imóveis são objeto de tributação se forem locados a terceiros não contemplados pela imunidade tributária.

O primeiro entendimento acima referido - trata-se do instituto da imunidade tributária açambarcar toda e qualquer renda de imóvel, direta ou indiretamente relacionada com a finalidade, precípua das entidades mencionadas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, porque, mesmo que locado o imóvel, a renda auferida com a locação era revertido às suas atividades essenciais.

Sobre o entendimento atual que decorre de uma reflexão mais aprofundada sobre o mesmo tema, qual seja os imóveis são objeto de tributação se forem locados a terceiros não contemplados pela imunidade tributária. Segundo as próprias palavras da lavra do Desemb. Roney Oliveira,

Evoluímos, ao depois, daquele posicionamento original, ao observarmos que determinadas instituições filantrópicas ou não, educacionais ou não, caixas beneficentes ou não, de previdência privada ou não, estavam se convertendo em verdadeiras latifundiárias urbanas, o que não é vedado em lei e nem contrário à moral e aos bons costumes.

Todavia, se a incidência tributária se refere à imóvel dado em locação, obviamente que, por imposição legal e contratual, o *encargo tributário é assumido pelo locatário, não pelo locador.*

E, finalmente, conclui afirmando que os imóveis são objeto da tributação se forem locados a terceiros não contemplados pela imunidade tributária.

Pois bem, o fundamento da tese a favor da imunidade está baseado no fato de que nem a Lei, nem a Constituição Federal condicionam o benefício em disputa à inexistência de imóveis locados ou à gratuidade dos serviços prestados pela instituição, exigindo, tão somente, seja o resultado dessas atividades investido nos objetivos estatutários da entidade.

Refuta-se o argumento acima com o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade. De fato, a aplicação do Direito deve sempre buscar sua justa finalidade. É função de o sistema judiciário coibir o abuso de direito, ou seja, o desvio de finalidade. Estes princípios estão insculpidos no artigo 150, §4º da Constituição Federal.

O artigo 150, §4º da Constituição Federal, dispõe, *in verbis*:

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.

Por sua vez, o inciso VI, alíneas b e c, do artigo 150 da Constituição Federal, veda a União, Estados, ao Distrito Federal e Municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Estabelecidas as duas premissas normativas acima, resta concluir no silogismo o caso hipotético estudado no presente trabalho, se quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer daquelas entidades, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades, ou mais especificamente, se a locação de imóvel destinado a produzir renda para uma dessas entidades imunes a tributos em geral, está alcançada pelo benefício.

Ora, repita-se, é necessário fazer a distinção do correto uso do Direito de seu abuso. É jurídico o caso de uma entidade educacional locar alguns imóveis para facilitar sua manutenção. É abusivo e refoge à intenção da dicção constitucional essa mesma entidade negociar permanentemente com imóveis locando-os, concorrendo deslealmente com profissionais do setor.

A rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

Por outro lado, o §4º do art. 150 da Constituição Federal, ao falar em atividades relacionadas, poderia ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Ives Gandra Martins, entretanto não concorda com essa interpretação, desde o ordenamento constitucional anterior, na medida em que poderá ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, §4º, da Carta Magna<sup>23</sup>.

Diz o renomado jurista que se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira, ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.

---

<sup>23</sup> MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil, ed. Saraiva, 1990, vol. 6º, tomo I, p. 204/206

Segundo o mesmo autor, o texto constitucional objetivou eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º c/c 150, §4º, da Constituição Federal 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 da *Lex Mater*, se idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória.

Ilustra seu posicionamento com o seguinte exemplo:

Uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não exige, pois, incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova entidade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.

Apesar de resguardar o opinião quanto ao acerto do primeiro exemplo, pelos motivos já expostos, o certo é que o instituto da locação, como natureza aquisitiva de renda, é um irrecusável direito que as mencionadas entidades exercem ao dispor de seus bens imóveis, cujos rendimentos são direcionados, por imposição legal, exclusivamente à consecução dos seus objetivos sociais institucionais. Certo ainda que o Pretório Excelso, sobre o tema, de há muito firmou jurisprudência no sentido de que subsiste a imunidade na locação de imóvel pertencente à entidade de assistência social.

Entretanto, existem vozes dissonantes de escol entre os próprios ministros do Supremo Tribunal Federal, sendo dentre eles os eminentes Ministros Moreira Alves, Carlos Velloso e Ilmar Galvão.

Além das teses já esposadas no presente trabalho, outra fundamentação irrefutável foi exposta pelo r. Ministro Ilmar Galvão no RE 286.692-0, 12.12.2000, 1ª Turma. Assentou o nobre Ministro com o pragmatismo que lhe é peculiar:

Ora, cuidando-se de imunidade tributária, desde que a instituição de assistência social preencha os requisitos legais – o que, no caso foi reconhecido pela decisão recorrida (fls. 99 e 108) -, não importa saber se os imóveis de sua propriedade são locados ou não. É que a imunidade cobre patrimônio, rendas e serviços, não havendo distinção quanto ao uso direto ou à locação de imóveis da beneficiária.

Portanto, tratando-se de imunidade constitucional, que cobre patrimônio, rendas e serviços não importam se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados, sendo sim fundamental o atendimento dos requisitos legais. No caso de locação a terceiro se o objeto não for compatível com as atividades essenciais da entidade, não estarão preenchidos os requisitos legais, não fazendo jus ao benefício.

Finalmente, quanto ao entendimento de que o fato do Imposto Predial Territorial Urbano onera o proprietário somente em razão do bem imóvel que ele possui, sem relacionamento com a renda porventura dele auferida<sup>24</sup>, não há como se sustentar.

Com efeito, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis situados na zona urbana do Distrito Federal. É o que estabelece o Decreto-Lei nº 82/66, *in verbis*:

---

<sup>24</sup> RE 97.798-2/MG, Min. Aldir Passarinho, DJ 22.06.84, p. 10.133.

Art. 3º - O Imposto Predial e Territorial Urbano tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física como definido na lei civil, situado nas zonas urbanas do Distrito Federal.

Como se vê Imposto Predial e Territorial Urbano tem como fato gerador não só a propriedade como também a posse. Por outro lado, o argumento de que a única posse que poderia ser fato gerador do imposto é aquela com ânimo de adquirir a propriedade ou domínio, sustentando, mera detenção do bem também não se sustenta, pois segundo a melhor exegese do art. 34, do CTN, *verbis*:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Então, ao contrário da razão acima aduzida, o texto legal é bastante claro ao determinar que o possuidor, a qualquer título, é contribuinte do IPTU. Se a intenção do legislador fosse de salvaguardar alguns tipos de posse (as precárias, por exemplo) da incidência do IPTU, não teria incluído a expressão “a qualquer título” no texto legal por ora apreciado, ao contrário, teria generalizado a posse como hipótese de incidência do imposto em tela e, em seguida, excluído algumas das formas de ocupação de imóveis da possibilidade de tributação pelo IPTU.

Dessa forma, é clara a fragilidade do argumento do Imposto Predial Territorial Urbano onerar o proprietário somente em razão do bem imóvel que ele possui, sem relacionamento com a renda porventura dele auferida, pois se a entidade beneficiada é imune e o locatário não o é, este tem a posse do imóvel, e, se o mesmo não está sendo utilizado nas atividades essenciais do proprietário, mas por atividades particulares do terceiro, daí incidir o tributo.

Por outro lado, há a possibilidade de se afirmar que o locatário é mero detentor do bem. Quanto a esse argumento, entretanto, é preciso lembrar que adquirir a propriedade e o domínio de determinado imóvel ocupado é necessário

somente para se caracterizar a posse como justa, e não para se verificar o *animus* do ocupante do bem.

A qualificação não obsta a cobrança do IPTU sobre o imóvel ainda que possuído injusta ou precariamente, haja vista que esse tributo incidir não somente sobre a propriedade, mas também sobre a *posse a qualquer título*.

Note-se que o Código Tributário do DF, promulgado pelo Decreto-lei nº 82/1966, acerca do IPTU, dispõe o seguinte em seu artigo 5º:

Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo Único - Respondem, solidariamente, pelo pagamento do imposto o titular do domínio pleno ou útil, o justo possuidor, o titular do direito do usufruto ou uso, os promitentes compradores imitados na posse, os cessionários, os posseiros, os comodatários e os ocupantes a qualquer título do imóvel, ainda que pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal ou a qualquer pessoa isenta do imposto ou a ele imune.

Vê-se, pois, que a legislação local atribui a responsabilidade pelo pagamento do IPTU aos ocupantes, a qualquer título, do imóvel. Obviamente que o raciocínio desenvolvido altera o responsável tributário para o locatário, praxe nos contratos de locação inoponível em face do Estado, mas não se pode olvidar que o tributo em questão é de direito real, incidindo em função do imóvel e não do sujeito passivo.

Está clara, portanto, a impossibilidade de se negar a configuração da posse a que se refere o Código Tributário Nacional – *a qualquer título*, incidente sobre os imóveis pertencente às entidades mencionadas no art. 150, VI, c, estando perfeitamente caracterizada da posse a qualquer título definida na lei tributária.

Impende, assim, não deixar que se alastre a idéia de que a entidade assistencial imune está livre das obrigações às quais estão submetidos os demais cidadãos e entidades, em específico no Distrito Federal. É uma questão de concretizar, sem dúvida, os princípios da capacidade contributiva, isonomia e proporcionalidade (ou devido processo legal material/razoabilidade) e solidariedade social na tributação, insculpido entre outros artigos no art. 3º, IV, CF.

Aliás, no direito tributário contemporâneo sobre as discussões sobre “Solidariedade Social e Tributação”, Marco Aurélio Greco vaticina que esse tema “*é e continuará sendo pelos próximos anos tão importante quanto o tema da legalidade o foi nos últimos anos*”<sup>25</sup>

A propósito da solidariedade social, reza nossa Constituição que:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma **sociedade** livre, justa e **solidária**.

Com efeito, o princípio da **solidariedade social** deve ser considerado mais um forte ingrediente na interpretação da legislação tributária à luz do Texto Maior, somando-se aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e proporcionalidade (ou devido processo legal material/razoabilidade).

Não se trata, como se poderia imaginar, de simples norma programática. Afinal, um “*objetivo fundamental da República Federativa do Brasil*” (art. 3º, caput, Constituição Federal) há que ser mais do que isso. Como bem frisou o Ministro CELSO DE MELLO no RE 271.286, a interpretação da norma programática não

---

<sup>25</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo Dialética: 2005, p.188.

pode transformá-la em promessa constitucional inconstitucional, pena de o Poder Público fraudar as justas expectativas nele depositadas pela coletividade, num gesto de infidelidade ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado.”<sup>26</sup>

Portanto, é preciso entender que os titulares imunes dos imóveis que alugam não podem se furtar a contribuir para o rateio de todas as despesas também sociais. É preciso fazer incidir, na espécie, o **princípio da capacidade contributiva em sua eficácia positiva**, vale dizer: onde há sinal de riqueza, o Estado não pode deixar de tributar, como primado de justiça que materializa a isonomia tributária. Afinal, quebra-se a isonomia – por haver tratamento desigual – **tanto** quando o imposto é exigido de quem não demonstra capacidade contributiva, **como** quando não se exige de quem a manifesta.

Não se pode, por isso, assumir o risco de generalização do desrespeito aos citados valores supremos, devendo concretizar-se os princípios da capacidade contributiva, isonomia e proporcionalidade (ou devido processo legal material/razoabilidade) e solidariedade social na tributação.

---

<sup>26</sup> RE 271.286, Min. Celso De Mello, DJ 24.11.00.

## CONCLUSÃO

Como advertido inicialmente, o presente trabalho focou-se especificamente no tratamento atualmente dado à imunidade tributária do patrimônio das instituições assistências, para alcançar o IPTU incidente sobre o imóvel alugado a terceiro, desde que a renda seja aplicada em suas finalidades essenciais; na contestação da súmula 724 do Supremo Tribunal Federal, que entende ainda quando alugado a terceiros, permanecer imune ao IPTU, o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades; e, na coleta dos elementos que conduzam à defesa de que a aplicação ou não da imunidade deve ser analisada caso a caso, observando os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

E após completar o percurso da investigação anunciado, chega-se a algumas constatações, as quais passam a ser apresentadas na ordem em que pontualmente foram lançadas no desenvolvimento deste trabalho.

Nesse passo, foi possível verificar, primeiramente que a Carta da República, nos artigos 150, VI, c c/c o 4º do mesmo artigo, após vedar a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, entre outros entes, das instituições de educação e assistência social, ressalva que a vedação somente alcança o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das referidas entidades.

Da análise do instituto da imunidade tributária das entidades assistenciais, relativamente a imóvel de sua propriedade submetido a regime de locação, se aplicáveis por força da súmula editada pelo Supremo Tribunal Federal, entretanto sustentou-se mediante cotejo da legislação vigente, com a evolução da jurisprudência e das novas tendências interpretativas dadas não só pelos recentes julgados, como também na opinião de balizados doutrinadores a respeito das finalidades essenciais que em alguns casos pode não ser aplicável.

Com efeito, se a aplicação do Direito deve sempre buscar sua justa finalidade, é função do sistema judiciário coibir o abuso de direito, ou seja, o desvio de finalidade. Se for jurídico o caso das entidades elencadas no artigo 150, VI, c, locar alguns imóveis para facilitar sua manutenção, é certamente abusivo e refoge ao escopo constitucional essas mesmas entidades negociar profissionalmente os imóveis, locando-os e concorrendo deslealmente com profissionais do setor.

Foi também possível constatar a importância do objeto social benemerente das entidades de assistência social e educacional, posto estarem relacionadas não só com a destinação dos recursos captados para a sua manutenção e consecução das atividades relacionadas às finalidades essenciais das mesmas, mas também às fontes de custeio, tendo por conseqüência a necessidade da análise de ambos os aspectos para a verificação da ocorrência de fato gerador tributável ou aplicação da imunidade tributária.

Observou-se em relação aos requisitos para a incidência da Imunidade que para atendimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, não é suficiente tão somente a previsão estatutária e que o ajuizamento de mandado de segurança para buscar o reconhecimento da imunidade não é a via correta ante a ausência de prova pré-constituída.

Observou-se ainda a necessidade de aplicação de uma nova hermenêutica a respeito da matéria, aplicando-se os princípios da proporcionalidade e razoabilidade no tratamento das finalidades essenciais e as atividades efetivamente

exercidas/prestadas pelas entidades beneficentes posto não ser do espírito da Constituição que as entidades mencionadas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal hajam em todo e qualquer campo, inclusive de forma empresarial e, portanto, especulativa tendo suas receitas/atividades não tributadas.

E finalmente, apontou novas tendências da interpretação passando da forma teleológica, ampliadora do alcance da imunidade tributária, para aplicação do princípio da solidariedade social, mais restritiva neste aspecto, atualmente em voga no meio jurídico.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar, edição revista e complementada, à luz da constituição de 1988 até a emenda constitucional nº1*. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 313

BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). *Constituição da república federativa do Brasil*. Organização de Alexandre de Moraes. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. ADIn 939,15.12.93, Min. Sidney Sanches, RTJ 151/756, 821.

BRASIL. AGI 984.674-DF-2007/0275340-8, Min. Teori Albino Zavascki, 14.02.2008

BRASIL. AGI nº 741.939-DF-2006/0020832-9, Min. Herman Benjamin, 09.02.2007

BRASIL. APC 2002.01.1.064017-0, Desemb. Benito Augusto Tiezzi, 3ª Turma Cível, 23.08.2004, DJ 30.11.2004, p. 42

BRASIL. APC 2004.01.1.091836-9, 3ª Turma Cível do TJDF, Desemb. Nídia Corrêa Lima DJ 23.01.2007

BRASIL. RE 116.188, 1ª Turma, 20.02.90, Min. Sidney Sanches, RTJ 131/1295)

BRASIL. RE 231.928-9/MG, 1ª Turma, Min. Moreira Alves, 23.10.2001, DJ 14.12.2001, Ementário nº 2053-9

BRASIL. RE 237.718-6, Min. Sepúlveda Pertence, pub. DJ 06.09.2001

BRASIL .RE 271.286, Min. CELSO DE MELLO, DJ 24.11.00.

BRASIL. RE 286.692-0, 1ª Turma, Min. Ilmar Galvão, 12.12.2000, DJ 16.03.2001

BRASIL. RE 97.798-2/MG, Min. Aldir Passarinho, DJ 22.06.84, p. 10.133

BRASIL. RE 97708, 2ª Turma,18.05.84, Ministro Passarinho, RTJ 111/695.

BRASIL. RESP 1010430/DF, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, pauta 03.06.2008, julgamento 05.06.2008

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16 ed. revista, ampliada e atualizada até a EC nº 31/2000. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 600-601.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2 ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 269.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo Dialética: 2005, p.188.

MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Imunidades tributárias*. CEU/RT, 1998, p. 143/51

MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. vol. 6º, tomo I, p. 204/206. São Paulo: ed.Saraiva, 1990

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social. Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 6 ed. Revista, ampliada e atualizada de acordo com o novo Código Civil, Brasília: Brasília Jurídica, 2006.