IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA — INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

— Existe substancial diferença, tanto lógica como sistemática, entre imunidade e isenção tributária; a primeira sòmente se configura quando estabelecida na Constituição; a segunda é concedida pela lei ordinária.

— É absoluto o requisito da integral aplicação de suas rendas no país, para que a instituição de assistência social goze de imunidade tributária.

— Interpretação do art. 31, V, letra b, da Constituição.

PARECER

1. A consulente expõe que é instituição de assistência social e que como tal foi reconhecida não só em atos oficiais de autoridades administrativas competentes federais e estaduais, como ainda em sentenças, já com trânsito em julgado, proferidas em ações declaratórias que requerera, com fundamento na Lei federal n.º 3.193, de 4 de julho de 1957, contra a União Federal e contra o Estado da Guanabara. Em todos êsses atos administrativos e judiciais ficou estabelecido que a consulente goza da imunidade tributária preceituada pelo art. 31, V, *b*, da Constituição federal.

Isto pôsto, fixando-se no requisito da integral aplicação de suas rendas no país, formula a consulente os seguintes quesitos, a respeito dos quais solicita o meu parecer:

a) mandando parte de suas rendas para o exterior, a conculente corre o risco de perder a imunidade tributária de que goza? A propósito: I — em caso afirmativo, qual o meio, se existir, de elimi-

nar tal risco? II — em caso negativo, como deve proceder?

b) existem casos excepcionais?

2. Instituiu art. 31, V, letra *b*, da Constituição federal, um princípio de imunidade tributária, em favor de entidades a que se refere, desde que sejam atendidos certos requisitos ou condições de legitimação.

Por motivos de ordem metodológica, convém insistir na idéia de que a disposição constitucional indicada efetivamente instituiu uma imunidade tributária, na acepção técnica ou no sentido jurídico que tem a expressão.

Há, na linguagem comum, uma certa perplexidade ou impropriedade no emprêgo do vocábulo *imunidade*, que muitas vêzes é usado como sinônimo de isenção, ensejando-se, de tal modo, equivocada e indesejável aplicação de regras ou defeituosa ilação de conseqüências jurídicas.

Em verdade, existe substancial diferença, tanto lógica como sistemática, entre imunidade e isenção, não obstante a coincidência formal, aparente ou externa, de que uma e outra deêm como resultado o não pagamento de tributos.

Uma primeira diferença ou distinção entre o conceito de imunidade e o de isenção advém logo da circunstância de que a primeira só se configura quando estabelecida pela Constituição. As isenções, estabelecem-nas as leis ordinárias; podem ter por ponto de partida um preceito constitucional, em regra, programático ou diretivo (*directory provision*), mas o legislador ordinário é quem as estabelece. Como exemplos de isenções mencionadas pela Constituição, citam-se os seguintes: a isenção em favor dos serviços públicos concedidos (art. 31, parágrafo único, da Constituição federal), a isenção do pequeno produtor em relação ao impôsto de vendas e consignações (art. 19, IV, da Constituição federal), a isenção do impôsto de consumo quanto a artigos classificados como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (art. 15, § 1.º, da Constituição), etc. Em todos êsses casos, porém, é a própria lei ordinária quem irá estabelecer a isenção.

Uma coisa é certa em qualquer que seja a hipótese: sòmente no texto constitucional são estabelecidas imunidades tributárias. É essa uma característica de ordem formal ou externa. Vale, pelo menos, como critério negativo para o intérprete e para o aplicador: se a hipótese não estiver prevista na Constituição, de imunidade não se tratará.

Está assim fixada uma primeira aproximação do conceito de imunidade tributária, ou seja, a que consiste na identificação de sua fonte normativa, do seu foco ejetor, da norma capaz de instituí-la — a Constituição.

O problema, todavia, requer maior análise, para a sua perfeita dilucidação. Cumpre, de fato, examiná-lo sob os aspectos sistemático e conceitual, para que se chegue ao estabelecimento da distinção entre os institutos da imunidade e da isenção.

Com efeito, aquela característica formal apontada é apenas uma conseqüência do fim a que visa a instituição de imunidades tributárias.

Sistemàticamente, caracteriza as imunidades a circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólumes certos princípios, idéias-fôrças ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político. Nesse sentido, pode dizer-se que as imunidades são muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário.

Para bem nìtidamente demonstrar êsse aspecto teleológico ou finalístico das imunidades tributárias, basta ilustrar a essertiva com alguns exemplos: *a*) a chamada imunidade recíproca da União, Es-

tados, Distrito Federal e Municípios (*reciprocal imunity of Federal and State Instrumentalities*), que visa a resguardar a incolumidade do regime federativo, evitando que as unidades federadas interfiram, pela via da tributação, na área de competência e autonomia umas nas outra;[1] *b*) a imunidade do tráfego interestadual e intermunicipal, com o objetivo de garantir a unidade geográfica, econômica e aduaneira do território nacional;[2] *c*) a imunidade dos templos, dos bens e serviços dos partidos políticos, do papel de imprensa, da remuneração de autores, professôres e jornalistas, dos vencimentos dos magistrados quanto a impostos que não sejam gerais, visando a garantir a liberdade de culto, a independência e liberdade da vida partidária, a liberdade de imprensa, de palavra, de pensamento e de cátedra, a independência do Judiciário;[3] *d*) imunidade das instituições de educação e de assistência social, com o propósito de resguardar e estimular a cooperação da iniciativa privada no desenvolvimento e ampliação dos programas educacionais e assistenciais a cargo do Estado;[4] etc...

Verifica-se, assim, um segundo traço característico das imunidades tributárias, já agora encaradas sob o ponto-de-vista sistemático, ou melhor, da finalidade, objetivo ou escopo que se destinam a assegurar: o resguardo mesmo de princípios fundamentais do regime, a incolumidade de valores éticos e culturais que o ordenamento constitucional positivo consagra e que pretende manter livres de eventuais interferências ou perturbações, inclusive pela via oblíqua ou indireta da tributação.

As imunidades, como as demais limitações constitucionais ao poder de tributar, consoante o ensinamento de Aliomar Baleeiro, têm assim a característica de deixar "transparecer sua índole nìtidamente política",[5] o que impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, tôda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios.

4. Dito isso, entremos no estudo do aspecto conceitual do problema. Sabe-se que a obrigação tributária se instaura, que a relação jurídica tributária surge ou ocorre quando se verifica o pressuposto de fato, o chamado fato gerador, por lei indicado como apto a dar lugar ao seu nascimento.

O fato gerador indica, assim, o *an, si* e *quando* da relação tributária ou, como se expressa A. Berliri, define a obrigação tributária, sob os pontos-de-vista temporal, espacial e quantitativo.[6]

Para configurar-se concretamente a obrigação tributária, é necessário que ocorra o fato gerador. Quando se verifica a ocorrência do fato gerador, diz-se que, juridicamente, houve a incidência do tributo.[7]

---

1 Art. 31, V, *a*, da Constituição; cf. Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 2ª edição, pág. 94 e segs.; Victor Uckmar, *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, 1959, pág. 52 e segs.

2 Art. 27 da Constituição; cf. Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 204 e segs.; idem, *O Direito Tributário da Constituição*, 1959, pág. 154 e segs..

3 Art. 31, V, *b*, art. 31, V, *c*, art. 203, art. 95, III, da Constituição.

4 Art. 31, V, *b*, da Constituição; cf. Aliomar Baleeiro *Limitações*, cit. pág. 179 e 184 e segs.; idem, *O Direito Tributário da Constituição*, 1959, pág. 179 e 186.

5 Cf. Aliomar Baleeiro, *Limitações*, cit., pág. 15.

6 Cf. A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, 1957, vol. II, tomo I, pág. 235.

7 Não confundir a incidência jurídica com a noção de incidência econômica; sôbre esta, cf. Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 1958, I vol., pág. 218.

Se não ocorrer o fato gerador, òbviamente, não se instaura a relação tributária, portanto, não há incidência. Jurìdicamente, dá-se a essa situação o nome de não incidência.

Acontece que a não incidência compreende duas modalidades: a da não incidência pura e simples e a da não incidência jurídicamente qualificada, não incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária.[8] No primeiro caso, a não incidência decorre da circunstância de não se verificarem os pressupostos materiais indispensáveis para a constituição ou integração do fato gerador: o fato gerador não existe, não ocorre ou não chega a integrar-se.[9]

O que há na imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemàticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, orginàriamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.[10]

Na isenção, diversa é a hipótese. Nela, há incidência, ocorre o fato gerador. O

---

8 Cf. Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*, 1960, pág. 69 e 257.

9 Para os autores, como A. Berliri, *Principi* cit., loc. cit., pág. 90 *usque* 92, e Euclide Antonini, *La Formulazione della Legge e le Categorie Giuridiche*, 1958, pág. 58 e segs., que negam a possibilidade de existir obrigação tributária condiconal, por isso que contestam essencialmente que as obrigações *ex lege* possam ser submetidas a condição, ter-se-á não incidência igualmente quando o legislador estabelecer que a relação tributária fica na dependência das chamadas *condiciones juris* Antonini, procurando identificar o motivo da confusão feita por alguns autores, como A. D. Giannini, Tesoro e outros, entre a condição pròpriamente dita (*condicio facti*) e a chamada *condicio juris*, assevera, op. cit., pág. 59: "*Una delle cause da cui probabilmente trae origine l'equivoco per cui determinate situazioni (e quindi anche quelle tributarie delle quali in particolare dovremo ocuparci) si considerano come sospensivamente o risolutivamente condizionate deve essere individuata come pure vedremo nel modo di formarsi della fattispecie, da cui discendono le obbligazioni. Invero il più delle volte la fattispecie viene ad attuarsi, progressivamente onde la* sospensione *degli efetti è dovuta, non già alla* non ancora sopravvenuta condizione sospesiva, *sebbene al non ancora esauritosi ciclo formativo della fattispecie stessa. In tale ipotesi si confondono, evidentemente, gli effetti preliminari prodotti da alcuni degli elementi della fattispecie già venuti in essere, con l'effetto definitivo, in tale equivoco indotti soprattutto dalla tutela che, nel frattempo, l'ordinamento appresta a taluni degli effetti stessi*".

10 O problema é magistralmente equacionado em Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., 1960, Parte Geral, pág. 75 e 76, onde figura a afirmação de que "uma hipótese especial de não incidência é a *imunidade*"; cf. do mesmo autor, *Preleções de Direito Tributário*, 1957, pág. 72 e 122. Convém observar que a expressão imunidade é também usada em direito internacional público, quando se cogita das chamadas prerrogativas e imunidades diplomáticas, abrangendo inclusive o aspecto tributário. Todavia, aí, a palavra imunidade é empregada em sentido diverso, significando mera isenção. A êsse propósito, cf. Leopoldo Braga, *Estudo sôbre o Problema das Imunidades Diplomáticas em Matéria Tributária*, 1960, pág. 14: "No direito brasileiro, em rigor de expressão, não há *imunidade* tributária pròpriamente dita (no sentido constitu-

legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extra-fiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera "dispensar o pagamento de um tributo devido".[11]

O Projeto do Código Tributário Nacional coloca muito bem a questão, quando trata da imunidade no livro I, sob a epígrafe "Da competência tributária", Título II, "Das limitações da competência tributária", dispondo, com perfeita correção técnica:

"Art. 5.º A imunidade tributária *exclui o nascimento da obrigação tributária principal* relativa aos tributos nela compreendidos".

Convém recordar que o mesmo Projeto de Código adere à orientação doutrinária daqueles que distinguem entre a obrigação tributária (Livro IV — "Da obrigação tributária", art. 79 e seguintes) e o crédito tributário (Livro V — "Do crédito tributário", art. 102 e seguintes), declarando que êste último "decorre da obrigação tributária principal" e se refere, pois, à prestação do tributo ou ao seu pagamento. Pois bem, nesse Projeto de Código sòmente se faz alusão à isenção no mesmo Livro V, relativo, como se viu, ao crédito tributário. Aí, é a isenção, ao lado da anistia, apontada como forma de exclusão da exigibilidade do crédito tributário.

Assim, no Título V ("Da exclusão do crédito tributário") do Livro V, Capítulos I e II, diz-se, respectivamente, o seguinte:

"Art. 140. Excluem a exigibilidade do crédito tributário:

I — A isenção.
II — A anistia.

Art. 141. Isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo devido".

Essa maneira de tratar o problema da imunidade e distinguí-la fundamentalmente da isenção foi intencional e consciente, consoante revela Rubens Gomes de Sousa, na exposição que faz, como Relator Geral da Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional:

"O art. 5.º correspondente ao art. 10 do Anteprojeto, regula o alcance da imunidade tributária, *conceituada como hipótese de não incidência por contraste com a isenção,* que o art. 141 define como *causa excludente do crédito mas não da própria obrigação tributária*" (meu é o destaque).[12]

É nítida, pois, a diferença conceitual e doutrinária entre não incidência em geral, ou imunidade em particular, e isenção:

"É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, *não é devido o tributo porque não chega a surgir a pró-*

---

cional de *inimponibilidade* total e absoluta) em favor de missões ou de agentes diplomáticos estrangeiros. Há simples *isenções* de certos impostos, em virtude de convenções internacionais a que se tenha vinculado a nação, ou de espontâneas concessões por via de lei ordinária interna, condicionadas, ou não, ao princípio de reciprocdade". Por isso, o magnífico Hildebrando Accioly, no seu *Tratado de Direito Internacional Público,* 1956, vol. I, pág. 465 e 500, ao tratar do assunto, fala diretamente em "isenção de impostos". Sôbre o tema, ver ainda Sompong Sucharitkul, *State Immunities and Trade Activities in International Law,* e Vernon G. Setser, *The Immunities of the State and Government Economic Activities, in Law and Contemporary Problems,* 1959, vol. XXIV, nº 2, parte I (State trading), pág. 290 e segs. e, especialmente, pág. 296 e 298.

11 Cf. *Compêndio* cit., ibidem, pág. 75.

12 Cf. item 22 do Relatório, *in Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional,* 1954, publicação feita pelo Ministério da Fazenda, pág. 107.

pria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido".[13]

Por isso mesmo, A. Berliri designa como falta de legitimação à tributação (*difetto di legittimazione*) a não-incidência e, portanto, também a imunidade, e acrescenta que entre ela e a isenção existe uma espécie de antítese ou antinomia — *"tra le due situazioni vi è quindi, sotto un'apparente analogia, una specie di antitese"*. Sim, porque na imunidade e, portanto, na não-incidência (*"nel difetto di legittimazione si è in presenza di una situazione che presenta qualcosa di meno della fattispecie prevista dal legislatore come idonea a generare l'obbligazione tributária"*), alguma coisa falta para que se instaure a obrigação tributária, isto é, a competência impositiva para tributar determinada situação ou fato; enquanto na isenção (*"nell'esenzione tributaria, al contrario, si è in presenza di una situazione che presenta qualcosa di più rispetto a quella fattispecie"*) há qualquer coisa a mais, além do fato gerador, pois êste último ocorre, mas uma outra circunstância neutraliza a sua eficácia, por isso que torna inexigível o débito (*"oltre a verificarsi la fattispecie, si è verificata anche un'altra circostanza che neutralizza l'efficacia del fatto generatore"*).[14]

A exposição até aqui feita visou a deixar perfeitamente fixado o conceito jurídico de imunidade e a sua natureza qual modalidade de não-incidência, diferindo, pois, do conceito de isenção.

5. A distância, além da importância que possui sob o ponto-de-vista doutrinário ou teórico, tem conseqüências práticas importantes, no que se refere à interpretação dos princípios constitucionais que estabelecem imunidades tributárias. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o pagamento do tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, quer, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc., são admitidos.[15]

6. Isto pôsto, cumpre examinar o aspecto concreto postulado pela consulente. O art. 31, V, *b*, da Constituição estabelece que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado exigir, cobrar ou lançar impôsto sôbre:

"*b*) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins".

Interessa ao caso, apenas, a imunidade das instituições de assistência social, de modo que será omitida, para maior simplicidade da exposição, qualquer referência às demais instituições ou categorias.

O dispositivo constitucional, como se vê, estabelece três requisitos ou, para usar

---

13 Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio* cit., ibidem, pág. 76; em sentido idêntico, cf. Gilberto de Ulhôa Canto, *Temas de Direito Tributário,* Edições Financeiras S. A., pág. 310 e 311; idem, Algumas Considerações sôbre a Imunidade Tributária dos Entes Públicos, *in Revista de Direito Administrativo,* vol. 52, págs. 35 e 35.

14 Cf. A. Berliri, *Principi* cit., ibidem, pág. 220.

15 Sôbre a interpretação da lei tributária, cf. Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário,* 1959, pág. 81.

a terminologia de A. Berliri [16] e Euclide Antonini,[17] três condições de legitimação à imunidade:

a) requisito estático, intrínseco ou substâncial:[18] tratar-se de instituição de assistência social;

b) requisitos dinâmicos, ou extrínsecos: [19] I — emprêgo integral das rendas para os respectivos fins; II — emprêgo de tais rendas integralmente no país.

A consulente preenche êsses requisitos ou pressupostos. Reconheceu-o o Judiciário, nas ações declaratórias requeridas com base e na forma da Lei n.º 3.193, de 4 de julho de 1957. Convém recordar que a decisão proferida nestas ações, declarando a imunidade, tem, consoante disposição do art. 6.º da mesma Lei n.º 3.193, a eficácia de coisa julgada.

Essa circunstância, decisiva quanto à primeira das condições de legitimação apontadas — tratar-se de instituição de assistência social, merece, porém, algumas ponderações quanto aos dois requisitos ou condições de legitimação restantes. Também a respeito dêstes opera a coisa julgada. Importa acentuar, no entanto, serem êles requisitos dinâmicos, de forma que a seu respeito funcionará a coisa julgada de um modo particular Entender-se-á que a imunidade prevalecerá se e enquanto a instituição aplicar integralmente suas rendas no país para os respectivos fins.

Em caso inverso, isto é, em caso de superveniente aplicação integral ou parcial das rendas da instituição para fins diversos dos de educação ou de assistência social, ou em caso de aplicação parcial ou integral das rendas fora do país, para aquêles fins ou não, desaparecerá a imunidade. É nesse sentido que tais requisitos por último apontados são dinâmicos.

7. O requisito da aplicação das rendas no país é, em têrmos, absoluto. [20]

A propósito, declara Pontes de Miranda:

"Qualquer aplicação de rendas no exterior ou qualquer remessa de renda, a título gratuito, ou para fundo comum, ou complementar, é elemento suficiente para a perda, *ipso jure*, da imunidade".[21]

Diferente não é a lição de Aliomar Baleeiro:

"A Constituição, nesse dispositivo, condiciona a imunidade ao pressuposto de

---

16 Cf. op. cit., ibidem, pág. 219 e 220.

17 Cf. op. cit., pág. 64 e 65.

18 Cf. Leopoldo Braga, *Do Conceito Jurídico de Instituições de Educação e de Assistência Social*, 1960, pág. 97.

19 Cf. Leopoldo Braga, *Do Conceito* ... cit., pág. 119.

20 Diz, a propósito, Leopoldo Braga, *Do Conceito* ... cit., pág. 119: "Quanto à primeira, não seria justo nem admissível que entidades beneficiadas com a prerrogativa da *imunidade tributária* — acarretadora de substancial desfalque aos erários públicos do país — pudessem, em pleno gôzo da mesma, desviar para o estrangeiro, a qualquer título, parte de suas rendas. A vedação é de caráter absoluto". É magnífico o estudo realizado por Leopoldo Braga, na referida monografia. Devo, entretanto, assinalar um ponto em que discordo do eminente estudioso: é que êle entende ser a imunidade matéria de direito estrito, assimilando-lhe a natureza à de uma espécie de isenção constitucional ou pelo menos de um privilégio, coisa que, no texto, demonstramos não se afigurar aceitável em nosso direito. Daí parte o eminente jurista baiano para recomendar, embora as ponderações que faz à pág. 57 e segs., sejam os preceitos instituidores de imunidades tributárias interpretados estritamente (pág. 52). Como será observado mais adiante no texto, a vedação de desviar rendas para fora do país é absoluta, mas há de ser entendida em têrmos, sem excessivo apêgo à dição gramatical do preceito constitucional.

21 Cf. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, 1953, 2º vol., pág. 162.

que a ação daquelas entidades se desenvolve única e exclusivamente no interêsse do País. Aplicam elas as suas rendas aos respectivos fins no País".[22]

A aplicação das rendas deverá ser feita, portanto, para atingir os respectivos fins no país.

Uma ponderação cumpre fazer. O intuito do legislador constituinte é que no Brasil sejam atingidos os fins a que se dedicam as instituições em tratamento. Para atingir fins de educação ou de assistência social no Brasil, nada impedirá que uma instituição, no gôzo da imunidade tributária, importe mercadorias do exterior, ou contrate serviços ou assistência técnica no exterior, ou possibilite cursos, ofereça bôlsas de estudo, propicie pesquisas no exterior a estudantes brasileiros, ou promova o internamento e tratamento médico em estabelecimentos de outro país de assistidos seus no Brasil. Em qualquer dêsses casos, os fins de educação ou de assistência social serão atingidos no Brasil, embora para tanto haja que pagar preço de serviços ou produtos no exterior.[23]

Poder-se-ia mesmo, como assinala Aliomar Baleeiro, admitir que certas instituições de educação, sem perda da imunidade tributária, mantivessem estabelecimento de ensino ou de pesquisas no exterior, desde que necessário aos estudos que ministram no Brasil e para uso exclusivo de brasileiros.

Em conferência sôbre o tema, observou o eminente financista e jurista baiano:

"Terá (imunidade, minha é a ressalva), entretanto, a instituição brasileira, que, com o intuito de elevar a cultura e a educação no país, fizer despesas no estrangeiro. Recordo-me de que, quando estive em Florença, perto do hotel em em que me achava, na Praça Ogni Santi, havia um prédio que pertencia à Universidade de Grenoble, onde eram feitos os estudos dos alunos franceses que se dedicavam às belas artes, por ser mais fácil mandar seus estudantes à Itália do que fazer transportar para a França o museu ou os professôres. Se construirmos, p. ex., a Casa do Estudante Brasileiro em Paris ou se quisermos mandar ao exterior nossos estudantes de artes plásticas, a instituição que o fizer não estara excluída do favor constitucional, uma vez que os fins serão atingidos no país, em benefício de brasileiros ou dos que aqui residem".[24]

8. É chegado o momento de concluir. A Constituição condiciona a imunidade a que as rendas sejam integralmente aplicadas no país para os respectivos fins das instituições beneficiárias.

---

22 Cf. *Limitações* cit., pág. 188.

23 É magistral o ensinamento de Aliomar Baleeiro, *Limitações* cit., pág. 188 e 189: "Os fins — educação, assistência social, orientação política ou religiosa — é que se devem realizar no País, aproveitando a êste. Não gozará de imunidade o Partido organizado no Brasil para restauração da monarquia em Portugal, a congregação religiosa destinada à conversão dos chineses ao catolicismo, a associação votada à prestação de socorros ou de recursos educacionais à Abissinia. Nem poderá permanecer no gôzo da imunidade a confraria que remete parte de suas rendas para a direção central em Roma ou para missões alhures. O fim específico há de ser procurado e realizado no Brasil. Os fins, não, porém, os meios: parece-nos que não perde a imunidade a instituição que importa microscópios, aparelhos físicos, livros ou medicamentos para uso exclusivo no Brasil, ou que contrata um professor ou técnico de nomeada para cursos e demonstrações em nosso País. Aplica-se no País a parte da renda acaso despendida fora dêle, para que uma prestação equivalente se realize no território nacional. Não se exclui também a bôlsa concedida ao universitário para aperfeiçoamento no estrangeiro, pois ela é prestada no interêsse de aproveitar a capacidade especializada do beneficiário no Brasil".

24 Cf. Aliomar Baleeiro, *O Direito Tributário* ... cit., pág. 190 e 191.

O requisito da integral aplicação das rendas no Brasil; como foi dito, é absoluto, mas tem que ser entendido em têrmos. Portanto, o que se exige é que a aplicação das rendas se faça integralmente para atingir os respectivos fins de educação ou de assistência social no país.

Se a instituição aplica parcialmente ou integralmente suas rendas para atingir fins ou realizar atividades, ainda que educacionais ou assistenciais, em outro país, perde a imunidade tributária. E perde-a, a partir do momento em que o faça.

9. Diante do exposto, respondo aos quesitos formulados pela consulente.

a) perderá a imunidade tributária a instituição de educação ou de assistência social que aplicar parte de suas rendas para a concretização de fins de educação ou de assistência social em outro país; ficam, assim, prejudicados os itens 1 e 2 em que foi desdobrado êste quesito;

b) pròpriamente, não há casos excepcionais. Como foi dito, para realizar fins de educação ou de assistência social no país, pode ser necessário à instituição importar mercadorias ou contratar serviços ou assistência técnica no exterior; desde que intimamente vinculado à efetivação dos fins da instituição no país, êsse fato nada obsta ao gôzo da imunidade. Igual raciocínio deve aplicar-se a hipóteses ou situações em que a remessa de quantias para o exterior se afigure, essencialmente, como um simples meio de realizar os fins indicados no Brasil: bôlsas de estudos no estrangeiro, estabelecimentos culturais de pesquisa ou de observação para aprimoramento de estudantes brasileiros, internamento de brasileiros assistidos em hospitais estrangeiros, etc...

É o meu parecer.

Rio de Janeiro, 9 de setembro de 1961. — *Amilcar de Araújo Falcão,* Advogado na Guanabara.