

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Alonso Lourenço de Oliveira Neto

**Imunidade Tributária Para Entes Religiosos:
impostos e atividades**

Brasília - DF

2011

Alonso Lourenço de Oliveira Neto

Imunidade Tributária Para Entes Religiosos: impostos e atividades

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Prof. Liziane Angelotti Meira

BRASÍLIA

2011

Alonso Lourenço de Oliveira Neto

Imunidade Tributária Para Entes Religiosos: impostos e atividades

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, 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 imunidade tributária para templos de qualquer culto é matéria constitucional contida na normatização do sistema tributário nacional. O texto da Carta Magna informa que os entes religiosos estão imunes a apenas uma espécie de tributo, denominado imposto. Todos os impostos vigentes no ordenamento jurídico brasileiro são avaliados para se verificar se os entes religiosos estão imunes à sua incidência. Além disso, são indicadas quais as atividades das instituições religiosas em que a imunidade é devida. Não apenas as atividades principais, mas, sobretudo, as atividades secundárias, as quais não são consideradas atividades religiosas. A legislação, a doutrina e a jurisprudência acompanham cada capítulo. Como as pessoas políticas instituidoras de tributos são de nível federal, estadual, municipal e distrital, são usadas as leis federais, para o primeiro caso, e as distritais, para os demais. Questões importantes são abordadas, como os impostos indiretos, a livre iniciativa e a livre concorrência. Ao longo do trabalho é exposto como os fiscos municipais, estaduais, distritais e federais comportam-se diante da determinação constitucional de não incidência tributária para templos religiosos.

Palavras-chave: Constitucional. Tributário. Imunidade. Templos. Impostos. Atividades.

ABSTRACT

The tax exemption for churches of any denomination is a constitutional matter contained in the standardization of the national tax system. The text of the Constitution states that religious entities are immune only to a kind of tribute, called tax. All taxes in the Brazilian legal system are evaluated in order to verify if religious entities are immune from its impact. Besides, it indicates in which institution's activities the immunity can be applied. Not only in the main activities, but especially, in secondary activities, which are not considered religious activities. The legislation, the doctrine and the jurisprudence accompany each chapter. Since the politician people who institute taxes are from federal, state, municipal and district level, federal laws are used for the first case, and district laws to the others. Important issues are addressed, such as indirect taxes, free enterprise and free competition. It is exposed, throughout this work, the way that municipal, state, district and federal revenues behave before the constitutional determination of non-incidence of taxes for religious temples.

Keywords: Constitutional. Tax. Immunity. Temples. Taxes. Activities.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1- IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	9
1.1- HISTÓRICO.....	9
1.1.1- NO MUNDO.....	9
1.1.2- NO BRASIL.....	10
1.2- CONCEITO.....	16
2- IMUNIDADE PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	19
2.1- TRIBUTOS.....	19
2.2- IMPOSTOS.....	20
2.2.1- CLASSIFICAÇÃO EM DIRETOS E INDIRETOS.....	20
2.2.2- IMPOSTOS FEDERAIS.....	22
2.2.3- IMPOSTOS ESTADUAIS.....	29
2.2.4- IMPOSTOS MUNICIPAIS.....	36
3- ATIVIDADES ALCANÇADAS.....	40
3.1- DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA LIVRE INICIATIVA.....	40
3.2- DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL.....	48
CONCLUSÃO.....	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	55

INTRODUÇÃO

O presente trabalho encontra-se delimitado pelo Direito Constitucional, em sua parte que trata do Direito Tributário, mais especificamente da imunidade aos templos de qualquer culto. Observando a Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inc. VI, alínea b, tem-se claramente a delimitação temática que guiará a pesquisa: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) instituir impostos sobre (...) templos de qualquer culto”¹. Cite-se também o § 4º desse artigo, que completa o tema: “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”².

São verificadas a lei, a doutrina e a jurisprudência atuais em relação a cada um dos impostos que compõem o sistema tributário brasileiro e sua respectiva relação com as instituições religiosas, fazendo paralelos com outras imunidades, apresentando opiniões divergentes acerca do tema, a evolução das imunidades tributárias no Brasil e no mundo, a compreensão dos impostos indiretos, a importância das instituições religiosas para o desenvolvimento social, entre outras análises.

A imunidade para templos de qualquer culto não é divulgada e aplicada como deveria ser. Nesse sentido, esta obra procura elucidar a abrangência da imunidade tributária para os entes religiosos, analisando imposto por imposto, bem como as atividades que podem ser realizadas pelas instituições com o benefício da não incidência tributária constitucionalmente qualificada.

Percebe-se, de modo geral, uma falta de vontade política nos poderes legislativo e executivo para que ocorra efetivamente a imunidade. Por outro lado, nos poucos lugares onde há vontade política, as instituições religiosas estão beneficiando-se da garantia constitucional de forma precária porque, na maioria dos

¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

casos, apenas alguns impostos são alcançados pela imunidade. Fazendo-se necessário a demanda judicial para reconhecimento da imunidade.

Diante dessa situação, o Poder Judiciário deve ordenar o cumprimento da Constituição, garantindo imunidade a quem tem direito. Todavia as disputas judiciais demoram anos e os custos são altíssimos, o que nos leva a chamar a atenção para a necessidade de conscientização dos fiscos municipais, estaduais, federais e distritais de que a imunidade dos entes religiosos não é uma caridade concedida pelo Estado, mas um direito constitucionalmente estabelecido para aqueles que fazem as vezes do Estado para com a população.

O que as instituições religiosas estão fazendo no contexto atual? Por, via de regra, pagam os impostos e, somente quando se trata de valores mais vultosos, requerem a imunidade na Justiça. Todavia, nem sempre se propõe demanda judicial, visto que o direito à imunidade é pouco difundido dentre seus detentores.

O que precisa ser feito para dar efetividade ao direito constitucional? Uma ação conjunta dos Três Poderes da República, em todas as esferas, de modo que simples procedimentos, feitos pela internet, possam garantir a imunidade tributária aos templos. Além disso, a mídia deve divulgar tais direitos para que a Carta Magna não seja uma letra morta.

A pesquisa proposta é do tipo instrumental, utilizando-se da doutrina, da legislação e da jurisprudência. Ora, como o intuito deste trabalho é trazer a tona as garantias constitucionais tributárias dos templos de qualquer culto, precisa-se analisar bem a legislação em vigor, o posicionamento dos doutrinadores e o entendimento dos tribunais, de maneira que, com coerência, elabore-se uma apresentação que de fato corresponda à realidade. As técnicas de pesquisa utilizadas serão a bibliográfica, a documental, a histórica, a comparada.

Importante salientar, conforme ensina o magistrado Leandro Paulsen, que a imunidade aos templos de qualquer culto, ao contrário de outras situações, trata-se de imunidade incondicionada, não podendo ser outro o nosso referencial teórico:

A alínea “b” não remete aos requisitos de lei, como fazem a alínea “c” deste mesmo artigo e o § 7º do art. 195 da CF. Por isso, há quem defenda que a imunidade dos templos não é sujeita a outros requisitos senão o do § 4º deste artigo 150, qual seja, a vinculação às finalidades essenciais que, no caso, é a manifestação da religiosidade. (PAULSEN, 2009, p. 247)

O tema é carente de uma atenção maior da sociedade, para que se

firme um entendimento diante dos valores religiosos expressos na Carta Magna, pois o direito e a justiça existem para serem aplicados. Direito apenas escrito na lei e desprezado na realidade não apresenta resultados positivos para a sociedade.

Para explorar a totalidade do Código Maior acerca das imunidades tributárias para entes religiosos, sem rodeios, consideramos o histórico da imunidade tributária, tanto no mundo como no ordenamento pátrio, e apresentamos o conceito do instituto.

Em breves considerações, expomos o que diz a Carta Política de 1988 sobre a incidência de tributos nas operações das entidades religiosas e, por consequente, é feita uma análise detalhada de cada imposto vigente no Brasil e sua relação com a imunidade para templos, do ponto de vista legal, doutrinário e jurisprudencial.

Por fim, após compreensão da doutrina e jurisprudência contemporânea, apresentamos as atividades dos entes religiosos abrangidas pela imunidade tributária, viabilizando uma visão completa do instituto e como ele deve ser usado na prática.

1 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 - Histórico

1.1.1 - No mundo

Embora a imunidade tributária, tal como é concebida no Direito Positivo Brasileiro, seja considerada um instituto tipicamente nacional, deve-se ressaltar que as exonerações tributárias já foram apresentadas em diversos povos, em variados períodos históricos (COSTA, 2006).

Desde que existem tributos, há também aqueles que se beneficiam com a exoneração. Durante o Império Romano, através da *immunitas*, determinadas pessoas e situações eram livres do pagamento de tributos. Exonerações tributárias dos templos religiosos e dos bens públicos estão enraizadas nesse período.

Na Índia, no século 13 a.C., havia determinação, para que fossem isentas dos tributos, as pessoas com limitações de ordem física ou mental, como, por exemplo, os cegos, os idiotas, os paralíticos e os septuagenários.

Todavia, precisa-se ter em conta que, no passado, as exonerações tributárias nem sempre eram ordenadas em razão da capacidade contributiva ou de algum aspecto social. Ao contrário, conforme ensina Rosa Maria Garcia Barros, “em total confronto com os princípios consagrados posteriormente no Estado Liberal, quais sejam, os da universalidade e da capacidade contributiva, eram os mais abonados que gozavam do privilégio da imunidade” (*apud* COSTA, 2006, p. 26).

Na França do século XVIII, o clero e a nobreza não aceitavam o fato de terem que pagar tributos como a gente comum, sendo desobrigados do pagamento de quase todas as taxas da época. O que, inclusive, foi um dos fatores que ensejaram a Revolução Francesa.

Regina Helena Costa afirma que (COSTA, 2006, p. 27):

Com o advento do Liberalismo houve uma democratização das imunidades, e, a partir de então, a imunidade deixou de representar um privilégio, para passar a traduzir uma garantia de que certas atividades estariam

exoneradas de imposição fiscal, segundo as exigências sociais. A idéia de imunidade fiscal, pelos fundamentos segundo os quais ela é hodiernamente admitida, germinou com o constitucionalismo americano. (...) Enquanto o liberalismo contemporâneo à constituição do Estado Fiscal buscou a idéia de imunidade tributária nos direitos naturais, o positivismo dos séculos XIX e XX radicou-a no próprio direito positivo e hoje procura-se ligá-la à natureza das coisas ou aos direitos morais (...).

1.1.2 – No Brasil

Uma ligeira análise do desenvolvimento da imunidade tributária nos diversos textos fundamentais, ao longo da história brasileira, será feita nesta subseção. Primeiramente, verifica-se que a Carta Magna de 1824³ pouco tratava de questões tributárias, o que, contudo, não a impediu de esboçar noções de capacidade contributiva e de imunidade fiscal. Estabelece o art. 179, inc. XV, que “ninguém será exempto de contribuir pêra as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (princípios da capacidade contributiva e da isonomia) e, no inc. XVI, que “ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica” (fim de privilégios para a nobreza).

Apesar de estabelecer o encerramento de privilégios para a nobreza, o inc. XVI, “salienta a manutenção de ‘privilégios essenciais’ – vale dizer, de benefícios que não poderiam ser suprimidos – pelo que entendemos residir aqui o embrião das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro” (COSTA, 2006, p. 28).

Importante assinalar que os incisos XXXI (“a Constituição tambem garante os socorros públicos”) e XXXII (“a Instrucção primaria, e gratuita a todos os Cidadãos”), do mesmo artigo supracitado, determinam a exoneração de algumas taxas, garantindo socorros públicos e instrução primária gratuitos aos cidadãos.

³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição Política do Império do Brazil (de 25 de março de 1824) . Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 02 jan. 2011.

No Texto Fundamental de 1891⁴, com redação da matéria feita por Ruy Barbosa, destaca-se alguns artigos. O art. 9º, § 2º estabelecia que “é isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados”.

O art. 11 indicava que “é vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; 2º) estabelecer, subvencionar ou embargar o exercício de cultos religiosos”.

Já o art. 10 orientava que “é proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”. Trata-se da imunidade recíproca, a qual é a única imunidade a constar em todas as Constituições Republicanas. Os municípios não são mencionados nesse artigo porque a Constituição de 1891 não os inclui no sistema federativo adotado.

A Carta Máxima de 1934⁵ estabelecia, no art. 17, a vedação “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” de:

II – estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

(...)

VIII – tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

IX – cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;

X – tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único – A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 02 jan. 2011.

⁵ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de fevereiro de 1934). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 02 jan. 2011.

Cumprir indicar o art. 113, item 36, o qual consignava que “nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor”. O art. 6º, inc. I, alínea “c”, também estabelecia outra imunidade: sobre “a renda cedular de imóveis”.

A Constituição de 1937⁶ não valorizou as imunidades, somente mencionando em seu art. 32, “b”, que é “vedado à União, aos Estados e aos Municípios: (...) b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”. Cumprir salientar que, com a Emenda Constitucional nº 9/1945, ficou estabelecido, no mesmo art. 32, “c”, que é “vedado à União, aos Estados e aos Municípios: (...) c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros”.

Em 1946, com uma Carta Política democrática⁷, houve inovações significativas. O § 1º, do art. 15, prescrevia: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Já o art. 31 mencionava a imunidade recíproca, a imunidade dos partidos políticos, dos templos, das instituições educacionais e de assistência social, bem como do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Veja-se:

Art. 31 – A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V – lançar impostos sobre:

- a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;
- 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;
- c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Outro artigo que estabelece imunidade é o 203, o qual afirma que “nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas”. Tal redação foi limitada com a Emenda Constitucional nº 9/1964⁸, que excluiu da imunidade os impostos gerais, alterando o texto para:

⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 02 jan. 2011.

⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm>>. Acesso em: 02 jan. 2011.

⁸ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Atividade Legislativa. Legislação. Detalhes da Norma. Emenda Constitucional nº 9, de 1964 – Publicação. Disponível em:

“Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV)”.

A Emenda Constitucional nº 10/1964⁹ incluiu mais uma hipótese de imunidade ao acrescentar o § 6º no art. 147: “Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada”.

Em 1965 surgiu a Emenda Constitucional nº 18¹⁰, a qual exerceu a função de reformular o sistema constitucional tributário, formando, inclusive, a base do sistema atual. Quanto às imunidades tributárias destacamos o art. 2º:

Art. 2º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – cobrar impostos sôbre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;
- d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º - O disposto na letra a, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

§ 2º - O disposto na letra a, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum.

Verifica-se, pelo supracitado § 1º, que a imunidade recíproca foi estendida às autarquias, e, pelo § 2º, que a imunidade não alcançava os serviços públicos concedidos.

Na Carta Magna de 1967¹¹ constaram poucas novidades. A primeira delas a destacar foi a extensão da imunidade do papel destinado à impressão de livros,

<<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-9-22-julho-1964-363037-publicacao-1-pl.html>>. Acesso em: 02 jan. 2011.

⁹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Atividade Legislativa. Legislação. Detalhes da Norma. Emenda Constitucional nº 10, de 1964 – Publicação. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-10-9-novembro-1964-364969-publicacao-1-pl.html>>. Acesso em: 02 jan. 2011.

¹⁰ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Atividade Legislativa. Legislação. Detalhes da Norma. Emenda Constitucional nº 18, de 1965 – Publicação. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacao-1-pl.html>>. Acesso em: 02 jan. 2011.

jornais e periódicos aos próprios livros, jornais e periódicos, conforme se verifica na alínea “d” abaixo:

Art. 20 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – criar impostos sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra a do nº III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

O art. 22, § 1º inovou, em relação ao imposto territorial rural, ao consignar que “o imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”.

Deve-se assinalar que o art. 24, inc. I, estabeleceu a imunidade do imposto sobre transmissão de bens imóveis em relação aos direitos reais de garantia. Bem como que o art. 157, § 6º, firmou que “nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada”.

Quanto ao último texto antes da atual Carta Política, expresso pela Emenda Constitucional nº 1/1969, com ótima condensação das informações manifestou-se a doutrinadora Regina Helena Costa (2006, p. 30):

A Emenda Constitucional 1, de 1969, considerada por muitos um novo texto, pela quantidade de modificações que promoveu na Constituição de 1967, reproduz, em seus arts. 19, III, “a” a “d”, e § 1º, e 161, § 5º, praticamente, a previsão contida nesse texto constitucional e, ainda, estampa diversas imunidades: a imunidade excludente de outros tributos além do Imposto específico sobre a Produção, Importação, Circulação ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e de Energia Elétrica (art. 21, VIII); as referentes ao Imposto Territorial Rural sobre

¹¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o67.htm>. Acesso em: 06 jan. 2011.

pequenas glebas (art. 21, § 6º), ao Imposto sobre Direitos Reais de Garantia (art. 23, I); ao Imposto sobre Direitos Reais de Garantia (art. 23, I); ao Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como a Transmissão de Bens ou Direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis (art. 23, § 3º); e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 23, § 7º).

Por fim, deve-se reproduzir na íntegra a redação da Constituição Federal de 1988¹² quanto às imunidades genéricas, antes de tecer-se alguns comentários:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- 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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Pelo texto observa-se que as principais mudanças foram: a) a inclusão dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores no rol da alínea “c”, do inc. VI, bem como a menção na mesma alínea de que as instituições de educação e de assistência social devem ser sem fins lucrativos; b) a extensão da imunidade recíproca às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, conforme o § 2º; e c) a explicação do alcance da imunidade recíproca no § 4º.

O sistema tributário brasileiro hodierno é altamente complexo, mas é fruto de uma evolução ao longo dos anos. Não seria possível atingir os números recordes de

¹² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 06 jan. 2011.

arrecadação fiscal se não houvesse uma formação sólida de leis e de informações que impedem os contribuintes de burlarem o sistema. Por enquanto os sujeitos passivos da relação não vislumbram isso com bons olhos, fundamentalmente pelo fato de gastar-se mal o dinheiro público no Brasil. O que não é problema de arrecadação, mas de fiscalização.

Merece ser admirada tal construção de tributação, na qual tem papel importantíssimo a Receita Federal do Brasil. Muitos clamam por uma simplificação, porém se poderia perder a eficiência e reduzir os recursos públicos, essenciais para garantir o crescimento de um país de dimensão continental.

Sob a ótica de que o Estado é uma mega-empresa e de que é necessário ter-se receitas, até aqui o sistema tributário está cumprindo sua função. Cumpre ainda com mais classe e nobreza ao estabelecer imunidades para determinadas pessoas, bens e circunstâncias, ora por sua natureza jurídica, outrora por sua importância para a sociedade. As exonerações tributárias da presente Constituição, tanto as genéricas como as específicas, são resultado da supracitada evolução do sistema tributário.

Essas imunidades, assim como o Direito, não são imutáveis, mas objeto de construção da sociedade, pois o fim do Estado é justamente alcançar o bem da sociedade e, enquanto esta indicar e demonstrar quais imunidades são auxiliares e cooperadoras do Estado, elas não somente existirão, mas serão fortalecidas como se verifica neste pequeno esforço histórico.

1.2 - Conceito

O doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 341) conceitua imunidade tributária como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelece, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Explica o autor que as imunidades tributárias tratam-se: a) 'de uma classe finita e determinável' porque estão delimitadas pela Constituição Federal; b) 'de normas jurídicas', tratando-se de permissão expressa, de modo que é plenamente cumprido o princípio aplicável ao direito público que diz que aquilo que não estiver permitido estará proibido; c) 'contidas no texto da Constituição da República', sendo que as imunidades sempre emergem da Carta Magna; d) 'e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno', ou seja, as pessoas de direito constitucional interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estão proibidas de obrigar o pagamento dos tributos referidos pela Constituição; e) 'para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas', de modo que as pessoas políticas não estão proibidas por inteiro de legislar sobre tributos, mas somente e especificamente não podem estabelecer regras sobre o que a Constituição determinou.

Neste contexto é pertinente a exposição de Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p. 258) ao afirmar que:

O legislador constituinte autorizou ao Município criar o ITBI, proibindo, no entanto, sua incidência sobre a transmissão desses bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (colação de bens imóveis ao capital de sociedade). Nesse mesmo passo, deu à União competência para instituir o ITR e aos Estados a faculdade de criar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Proibiu à União, todavia, tributar com o ITR as glebas rurais de área mínima e vedou aos Estados fazer incidir o ICMS sobre produtos industrializados remetidos ao exterior. Os prédios urbanos estão sujeitos ao IPTU de competência municipal, mas esta exação sobre o patrimônio não pode incidir sobre 'templos de qualquer culto', em virtude de imunidade expressa. **Nos exemplos figurados, constata-se que o constituinte, ao mesmo tempo em que concebeu poder e competência às pessoas políticas para a instituição de imposto..., vedou o exercício dessas mesmas competências sobre certas transmissões imobiliárias, sobre determinado tipo de propriedade rural, sobre certas operações de circulação de mercadorias... e sobre a propriedade predial de algumas pessoas jurídicas, expressamente nominadas. Inquestionavelmente, não fossem as imunidades – restrições à competência impositiva – e tais situações seriam perfeitamente tributáveis.** (grifos do autor)

Para Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 181) a imunidade "é a não-incidência constitucionalmente qualificada, a partir de uma exceção à regra de competência tributária deferida aos entes federativos pela Constituição Federal".

Embora cada autor procure apresentar seu próprio conceito e com suas próprias palavras, há um consenso de que imunidade é uma ordem constitucional

que proíbe as pessoas políticas de direito público interno de instituir certos tributos em situações determinadas.

2 – IMUNIDADE PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

2.1 – Tributos

Existem cinco espécies de tributos na legislação brasileira: impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e contribuições especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas). Ao presente estudo interessa apenas os impostos, pois, pela redação do Art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, sem “prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto”.¹³

Em apreciação, pelo Supremo Tribunal Federal, de cobrança de contribuição de templo religioso, com relatoria do Ministro Carlos Velloso, ficou estabelecido:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, “b”, C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, “b”. I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido.¹⁴

No mesmo sentido, julgou o Superior Tribunal de Justiça, quando questionado sobre a cobrança de taxa:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE INCÊNDIO. LEI ESTADUAL N. 14.938/03. CONSTITUCIONALIDADE. TEMPLO RELIGIOSO. TAXA. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.
1. É legítima a taxa de incêndio instituída pela Lei Estadual n. 6.763/75, com redação dada pela Lei n. 14.938/03, visto que preenche os requisitos da divisibilidade e da especificidade e que sua base de cálculo não guarda

¹³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 06 jan. 2011.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 129.930-SP. Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 07/05/1991, publicado no DJU de 16/08/1991, PP-10788.

semelhança com a base de cálculo de nenhum imposto.

2. A previsão constitucional de imunidade tributária para os templos religiosos refere-se à instituição de impostos, não cabendo, assim, a extensão da interpretação para a imunidade alcançar também as taxas.

3. Recurso ordinário improvido.¹⁵

Embora existam imunidades a outros tributos na Constituição de 1988, como às contribuições de seguridade social do art. 195, § 7º, ou às taxas, do art. 5º, inc. XXXIV, ao presente estudo interesse apenas a imunidade aos templos religiosos que é expressamente limitada à espécie tributária denominada imposto, conforme se verificou.

2.2- Impostos

2.2.1 – Classificação em Diretos e Indiretos

Este critério de classificação é fundamental para identificarmos em quais situações as instituições religiosas de fato estão imunes aos impostos, de acordo com o entendimento majoritário, precipuamente jurisprudencial, vigente na nação.

Impostos indiretos são aqueles em que quem paga o tributo devido na operação não é contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final do produto.

É o que ocorre com o ICMS e o IPI, por exemplo, onde quem suporta seu ônus financeiro é o consumidor final e não o produtor ou o intermediário. Estes apenas repassam ao fisco os valores pagos por aqueles.

Esse repasse financeiro ao contribuinte de fato é diferente do que ocorre com outros tributos. No caso do IPVA, o contribuinte repassa esse custo ao consumidor de forma embutida no preço do produto, como custo da produção. A empresa possui custos para entregar o produto final ao consumidor, dentre os quais estão os

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. RMS 21049/MG. Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 12/09/2006, publicado no DJ de 09/10/2006, p. 272.

impostos que ela própria deve arcar (IPTU/ITR sobre seu imóvel, IPVA sobre seu veículo, IR sobre sua renda), mas esses impostos não aparecem expostos na nota fiscal de venda, uma vez que não incidem sobre a operação de venda ao consumidor final.

Os impostos indiretos são pagos pelo contribuinte de fato quando este adquire o produto, vindo destacados na nota fiscal. A empresa, então, repassa os valores ao fisco como contribuinte de direito.

O Guardião da Constituição editou a Súmula 591, a qual estabelece que a “imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

O doutrinador Leandro Paulsen (2009, p. 242 e 243) discorreu sobre o tema:

Quanto aos impostos destacados nas notas de venda dos produtos ou de prestação de serviços, é preciso ter cuidado. Baseado na consideração de que tais impostos, por sua natureza, admitem a transferência do encargo ao consumidor (...), o STF chegou a se pronunciar, entre 1996 e 1999, no sentido de que as imunidades das entidades de assistência social não abrangeriam o ICMS. Isso porque, nestes casos, o tributo não estaria onerando o ente imune. Contudo, em fevereiro de 2003, o STF revisou tal posição, retomando orientação consentânea com a valorização da condição de contribuinte de direito, nos moldes do raciocínio que inspirou a Súmula 591 do STF.

Quando a Constituição diz que é vedado cobrar impostos, e.g., das instituições de educação sem fins lucrativos, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão jurídica ou econômica do tributo para o efeito de decidir se é devido ou não. Note-se que não há competência para a instituição do imposto. Assim, se a lei coloca o vendedor como contribuinte e, num caso concreto, temos entidade imune em tal posição, não há que se discutir acerca da cobrança do imposto.

Em suma, pois, também os impostos como o ICMS, IPI e ISS estão abrangidos pela imunidade, não podendo onerar os entes imunes quando contribuintes de direito.

Para José Morschbacher (1998, p. 46):

Contribuinte de fato é aquela pessoa que, nos impostos de incidência jurídica indireta, arca em definitivo com o encargo financeiro do imposto incluído no preço do bem, serviço ou utilidade tributada objeto de circulação econômica, constituída: a) em geral, pela pessoa que se situar na posição de consumidor ou usuário final do bem, serviço ou utilidade tributada; b) por vezes, pela pessoa do próprio contribuinte legal, o qual, em face de razões as mais diversas, pode deixar de passar adiante o valor correspondente ao imposto, e isso particularmente nos casos de evidente pagamento indevido, quando passa imediatamente a pleitear a correspondente restituição à Fazenda Pública; c) por vezes, pelo primeiro adquirente do contribuinte legal, e isso também é particularmente comum nos casos em que lhe haja sido incluído, no preço de aquisição, imposto indevido, quando deixa de repassar respectivo valor custo a terceiros e passa a tomar as medidas

necessárias ao ressarcimento. Contribuinte econômico, diversamente, é expressão de conteúdo muitíssimo mais amplo, compreendendo toda e qualquer pessoa que, em decorrência de qualquer incidência tributária, seja indireta, seja direta, sofre os efeitos ou reflexos econômicos dessa incidência, e isso em qualquer campo do relacionamento econômico em que intervenha. Embora contribuinte de fato seja também um contribuinte econômico, esta expressão possui significado muito mais amplo, pertinente à repercussão econômica dos impostos, inclusive dos impostos diretos. É a razão por que ela não serve aos desígnios do Direito Tributário, particularmente à matéria envolvendo a interpretação do art. 166 do CTN. Dessa forma, a diferença fundamental a apontar, especificamente no que respeita ao campo dos impostos indiretos, ou melhor, dos impostos com incidência indireta, resume-se no fato de que o contribuinte de fato de que nos fala a ciência jurídico-financeira é impreterivelmente pessoa que intervenha diretamente na circulação econômica dos bens, serviços ou utilidades oneradas com o valor do imposto de incidência indireta, ao passo que o contribuinte econômico, sofrendo efeitos e reflexos econômicos originários de qualquer incidência tributária (direta ou indireta), não é, pois, obrigatoriamente pessoa que intervenha na circulação econômica dos bens, serviços ou utilidades que tenha recebido incidência tributária indireta.

Assim, quando se tratar de impostos indiretos, a imunidade apenas ocorrerá se o ente imune estiver na posição de contribuinte de direito, pois apenas ele é o sujeito passivo da relação jurídica-tributária e não o contribuinte de fato.

2.2.2 – Impostos Federais

A nível federal, verifica-se a existência de sete impostos: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Impostos Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras - IOF), Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), sendo que este último não será tratado neste trabalho pois ainda não foi instituído e, ainda que fosse, não seria devido pelos templos religiosos, visto que fortunas estão intimamente ligadas com patrimônio e este é expressamente protegido pela Constituição Federal de 1988, no § 4º, do art. 150. Os referidos impostos estão estabelecidos no Art. 153, da Carta Magna de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
 - II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 - III – renda e proventos de qualquer natureza;
 - IV – produtos industrializados;
 - V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 - VI – propriedade territorial rural;
 - VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.
- § 2º - O imposto previsto no inciso III:
- I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;
- § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
- I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;
 - II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
 - III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
 - IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.
- § 4º - O imposto previsto no inciso VI do caput:
- I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
 - II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;
 - III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.
- § 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do “caput” deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:
- I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme origem;
 - II – setenta por cento para o Município de origem.¹⁶

Acerca do Imposto de Importação, pelo entendimento abaixo apresentado pelo Supremo Tribunal Federal, aplicado a pessoa imune, percebe-se que, caso o ente imune fosse um templo de qualquer culto, possivelmente a mesma decisão seria proferida. Conforme já explanado, quando a instituição religiosa está na posição de contribuinte de direito (no caso, importadora) haverá imunidade. Isso, obviamente, se a aquisição estiver ligada às finalidades essenciais da pessoa imune e desde que não prejudique a livre concorrência e a livre iniciativa.

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

¹⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS.IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. APLICABILIDADE A MUNICÍPIO NA HIPÓTESE DE O ENTE FEDERADO OCUPAR POSIÇÃO PRÓPRIA DE CONTRIBUINTE (IMPORTADOR). RISCO À LIVRE-INICIATIVA E À CONCORRÊNCIA. NECESSIDADE DE PROVA. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o "contribuinte de direito" e o "contribuinte de fato"). Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influyendo negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência. Agravo regimental ao qual se nega provimento.¹⁷

Quanto ao Imposto de Exportação é plenamente possível sua não-incidência quando o exportador for entidade religiosa, desde que o produto exportado esteja ligado às suas finalidades essenciais e não prejudique a livre concorrência e a livre iniciativa. Por exemplo, se uma igreja católica deseja exportar estátuas de santos feitas por órfãos, não haverá óbice à imunidade pois os recursos arrecadados serão investidos na propagação da fé cristã e na manutenção do trabalho social bíblico. Não foram encontradas grandes decisões do STF nem do STJ que tangenciem o assunto, apenas a seguinte decisão que deixa claro que, para o STF, o ente imune está livre do imposto de exportação:

EMENTA: ACÓRDÃO QUE RECONHECEU A EXPORTADOR DE CAFE CRU, EM GRAO, O DIREITO DE VER EXCLUIDO DA BASE DE CALCULO DO ICM INCIDENTE SOBRE O PRODUTO EXPORTADO O VALOR ALUSIVO A QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO PAGA AO INSTITUTO BRASILEIRO DO CAFE, AO FUNDAMENTO DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA PREVISTA NO ART. 19, III, A, DA EC 01/69 (ART. 150, VI, A, DA CARTA ATUAL). O sistema constitucional tributário brasileiro não e infenso ao fenômeno de imposto cuja base de calculo e integrada por parcelas alusivas a imposto, seja da mesma espécie, seja de outra, tanto que prove acerca de seu controle, ora submetendo-o ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, par. 2., I), ora vedando-o, em hipóteses especificas (art. 155, par. 2., II, b). Por esse motivo e tendo em vista, principalmente, que, no caso sob exame, o tributo não esta sendo exigido de nenhum ente público, beneficiário da imunidade tributaria, mas de pessoa jurídica de direito privado, que e o exportador, não há espaço para falar-se em afronta as normas do dispositivo constitucional em referencia. Decisão que, dissentindo desse entendimento, não pode subsistir. Recurso conhecido e provido.¹⁸

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 518.405-RS. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 06/04/2010, publicado no DJe-076 de 29/04/2010, PP-01694.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 141.416-SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 07/05/1994, publicado no DJ de 03/02/1995, PP-01025.

Relativo ao Imposto de Renda, por indicação expressa da Constituição, não há que se questionar sobre a imunidade dos templos de qualquer culto, sendo entendimento amplamente pacífico na doutrina e jurisprudência. As dúvidas, então, aparecem em relação às rendas dos investimentos feitos pelas entidades religiosas em outras atividades. Mas conforme ensina o renomado tributarista Leandro Paulsen (2009, p. 269), o entendimento que está em consolidação é no sentido de que o tributo não é devido, desde que os resultados dos investimentos sejam usados na atividade essencial do ente imune, bem como que não interfira na livre iniciativa e na liberdade de concorrência:

- Art. 12, § 1º, da Lei 9.532/97. Aplicações financeiras em geral. "...IMUNIDADE. ART. 150, VI, C. RENDAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ABRANGÊNCIA. Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou variável não implicam renda dissociada da atividade fim do ente imune. As operações financeiras destinadas à viabilizar ou otimizar a atuação das entidades nas suas atividades fins não desbordam do seu objeto, caracterizando-se como simples instrumento administrativo para a consecução das suas atividades. Sendo os recursos destinados à sua atividade fim, não há que se afastar a imunidade. O STF suspendeu a eficácia do § 1º do art. 12 da Lei 9.532/97 na ADINMC 1.802." (TRF4, 1ª T., AMS 200004010689187, Juiz Fed. Leandro Paulsen, out/03)

- (...)

- "1. A imunidade é uma delimitação negativa da competência tributária, mas como toda norma jurídica, as normas constitucionais não estão infensas a interpretações, cumprindo ao exegeta determinar a melhor forma de aplicar as regras de imunidade, cuidando com especial relevo, no caso concreto, da relação entre a letra c, inciso VI, do artigo 150 da CF com o § 4º desse mesmo artigo ('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'). 2. A imunidade objetiva disposta no inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal é ampla e, 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, deve abranger todos os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza. (Aliomar Baleeiro, *in* Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Editora Forense, 7ª edição, p. 313) 3. A imunidade, portanto, deve abarcar a hipótese de investimento no mercado financeiro, uma vez que as instituições de educação ou de assistência social, ressalta inequívoco, quando ingressam no mercado de investimento procedem no campo de auto-defesa, visando a afastar os efeitos da inflação. 4. Para regular as limitações ao poder de tributar, o que pretendeu o dispositivo acoimado de inconstitucional, o instrumento legislativo que a Constituição exige (artigo 146, II) é a Lei Complementar. Assim, material e formalmente, resulta evidente a inconstitucionalidade. 5..." (TRF4, 2ª T., AMS 1998.04.01066947-7/RS, Rel. Juíza Tania Escobar, abr/00)

- "Não há dúvida de que os rendimentos obtidos nas aplicações financeiras estão abrangidos pela imunidade, e não cabe à lei ordinária, a pretexto de regulamentar o dispositivo constitucional, restringir o seu alcance. Inúmeros são os acórdãos nesse sentido dos Tribunais Regionais Federais, a

exemplo dos seguintes: AC 93.0108246/GO; AC 92.0109296/MG; AMS 89.0211156/RJ; AMS 92.0208185/RJ; AC 96.03037249/SP; AC 91.0510937/PE; REO 92.0515395/RN; AMS 94.0543777/AL" (ÁVILA, René Bergmann. Lei 9.532/97 Comentada e Anotada; Síntese, 1998, nota nº 74, p. 91)

- Art. 28 da Lei 9.532/97. Aplicações em fundos de investimento. O art. 28 da Lei 9.532/97 disciplinou a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, nas aplicações em fundos de investimento. A expressão "inclusive pessoa jurídica imune", contudo, foi declarada inconstitucional pelo STF quando do julgamento da Medida Liminar na ADI 1758-4, Rel. o Min. Carlos Velloso, nov/04, DJ 11.03.2005.

Nesse sentido há julgados da Suprema Corte, como o que segue, de relatoria da eminente Ministra Ellen Gracie:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO DE RENDA SOBRE RENDIMENTO E GANHOS DE CAPITAL. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. ARTIGO 12, § 1º, DA LEI 9.532/97. EFICÁCIA SUSPensa. ADI 1.802-MC/DF. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO "ERGA OMNES". 1. Esta Suprema Corte, ao julgar a ADI 1.802-MC/DF, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do artigo 12 da Lei 9.532/97. 2. Conforme dispõe o artigo 11, § 1º, da Lei 9.868/99, a medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade é dotada de eficácia contra todos. 3. O julgamento de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade permite a análise imediata de recursos que tratem da matéria nela debatida. Precedente. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁹

Importante assinalar que os sacerdotes não estão imunes ao imposto de renda, ou qualquer outro imposto, pois o Texto Constitucional beneficia apenas a pessoa jurídica que exerce atividade de culto religioso e não as pessoas físicas responsáveis por sua direção.

Uma questão interessante que ainda não foi apreciada pelos Tribunais Superiores diz respeito à remessa de recursos financeiros para o exterior, pois, se por um lado, é importante que os recursos imunes sejam reinvestidos no Brasil, por outro lado, as religiões são universais e, em sua grande maioria, buscam conquistar novos adeptos em todas as nações, portanto, tendo em vista que, por exemplo, ao cristianismo, tem-se como uma de suas atividades essenciais a pregação do evangelho em todo o mundo, não podem ser limitados por tributos os recursos financeiros remetidos ao exterior para o cumprimento de uma atividade essencial

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 480.021/MG. Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 14/12/2010, publicado no DJe-025 de 07/02/2011, PP-00340.

dessa religião, sob pena de rasgar-se a Constituição. Em julgado de 17/06/1988, pode-se perceber uma suave concordância do STF com a defesa aqui proposta:

REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR, DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO POR MUNICIPALIDADE. CONSIDERANDO-SE O FATO GERADOR DO TRIBUTO - REMESSA PARA O EXTERIOR, E CONTRIBUINTE O REMETENTE, É DE SE RECONHECER A IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 19, INC. III, LETRA 'A', DA LEI MAGNA. PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO.²⁰

O IPI recebe o mesmo tratamento dispensado ao Imposto de Importação, conforme se verifica no julgado abaixo. O Imposto sobre Produtos Industrializados pertence ao rol de impostos indiretos o que nos lembra que para a entidade ser beneficiária da imunidade, segundo o entendimento jurisprudencial vigente, ela deve estar na posição de contribuinte de direito. Interessante observar uma absurda falha da legislação brasileira: o Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010²¹), em seu Título IV, estabelece algumas imunidades, como aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, aos produtos industrializados destinados ao exterior, entre outras, mas não determina a imunidade do IPI para templos de qualquer culto. Ou seja, não há como um grupo religioso exercer seu direito de não pagar o IPI sem que seja acionado o Poder Judiciário. Em operações grandes pode ser viável uma demanda judicial para não pagar o imposto, mas em compras menores realizadas todos os dias fica inviável o exercício de tal direito.

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.²²

Sobre o IOF, tem-se sólida jurisprudência do Supremo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE ASSISTENCIAL. EXTENSÃO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. ART. 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO. VINCULAÇÃO DO BENEFÍCIO ÀS ATIVIDADES ESSENCIAIS. CARÁTER VINCULADO

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 115.530/SP. Rel. Min. Djaci Falcão, julgado em 17/06/1988, publicado no DJ 05/08/1988, PP-18631.

²¹ Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 7.212, de 15 de Junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 16 jul. 2011.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 243.807/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 15/02/2000, publicado no DJ 28/04/2000, PP-00098.

DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ACOLHIMENTO DE RAZÕES GENÉRICAS. 1. Esta Corte já definiu que a imunidade tributária (art. 150, VI, c da Constituição) também se aplica ao imposto previsto no art. 153, V, comumente chamado de "Imposto sobre Operações Financeiras - IOF". 2. Devido ao caráter plenamente vinculado da atividade administrativa de constituição do crédito tributário, descabe acolher afirmativa genérica de que o resultado da atividade que se tem por imune deve estar vinculado à atividade essencial da entidade. Necessidade de reexame de fatos e provas, que não podem ser meramente pressupostos. 3. Ademais, a manutenção de investimentos pode ser instrumento útil para a formação de recursos destinados às atividades filantrópicas. Desde que respeitados os limites da imunidade (não privilegiar atividade privada econômica lucrativa e não afetar a livre iniciativa), a imunidade tributária será aplicável ao produto das operações financeiras. Agravo regimental ao qual se nega provimento.²³

Nesse sentido Márcio Pestana, em seu basilar livro “O princípio da imunidade tributária” (2001, p. 197), colaciona alguns julgados:

Tributário. IOF. Lei 8.033/90. Imunidade do município. Ilegitimidade passiva do Bacen.

1- Não tem o Bacen nenhuma participação na arrecadação do IOF (Lei 8.033/90 e Instrução Normativa 62/90), sendo ilegítimo para figurar no pólo passivo da demanda.

2- Ao efetuar o município operações financeiras, utiliza-se de valores do seu patrimônio, para acresce-lo com os rendimentos do capital.

3- Não-incidência do IOF sobre tais operações, por expressa determinação constitucional.

4- Imunidade recíproca de impostos sobre o patrimônio e renda (art. 150, VI, a da CF).

5- Apelo e remessa improvidos. Sentença confirmada.

(TRF 1.^a Região, 13.12.1993, MAS-0131888/92-MG, 4.^a Turma, un., DJ de 07.02.1994, Relatora Juíza Eliana Calmon.)

(...)

Direito tributário. IOF e IR sobre aplicações financeiras dos municípios. Imunidade.

O resultado das aplicações financeiras dos Municípios, no sentido amplo, integra o patrimônio ou renda daqueles. De consequência, protegido pela imunidade tributária (art. 150, VI, a, da CF).

(TRF 1.^a Região, 09.10.1995, REO-0136275/94-MG, 4.^a Turma, un., DJ de 06.11.1995, Relator Juiz João V. Fagundes.)

Referente ao ITR, não há que se questionar sobre sua imunidade, embora não tenha sido encontrado nenhum julgado relativo aos templos religiosos. O ITR incide diretamente sobre o patrimônio, o qual possui proteção expressa da Constituição. É importante observar que existem muitas igrejas e áreas de lazer e eventos em zonas rurais, sem mencionar que com o crescimento das cidades é fácil

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 454.753/CE. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 20/04/2010, publicado no DJe-096 de 27/05/2010, PP-01382.

ter um templo próximo da cidade, mas em área considerada rural. Abaixo alguns julgados que transmitem a mesma ideia aplicada ao IPTU ao ITR:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL (ART. 150, VI, a, DA CARTA DE 88).

1. Os imóveis pertencentes a União são imunes à tributação pelo ITR, nos termos do Art. 150, VI, a, da Carta Magna, sendo nula a execução fiscal, para cobrá-lo.
2. Em sede de embargos à execução, uma vez vencida a Fazenda, incide a regra do Art. 39, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, sendo plausível, in casu, combiná-la com o Art. 20, parágrafo 4º, do CPC, reduzindo-se os honorários.
3. Remessa oficial parcialmente provida.²⁴

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITR. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição. Regulamentação decorrente da Lei 9.532/97 suspensa. Aplicação do art. 14 do CTN. Caracterização inequívoca como entidade assistencial. Fundação com suas contas, ano a ano, aprovadas pelo Ministério Público. Bens imóveis destinados a sua atividade fim, sendo que, ainda que assim não fosse, de qualquer modo todas as receitas seriam vertidas às finalidades institucionais, sendo certo que, presente tal requisito, o STF tem reconhecido a imunidade inclusive relativamente a imóveis alugados.. Inocorrência de violação ao art. 150, § 4º, da CF. Afastamento da exigência de ITR enquanto a Impetrante persistir na busca de seus fins assistenciais e continuar tendo suas contas aprovadas.²⁵

2.2.3 – Impostos Estaduais

Conforme prescreve o art. 155 da Constituição Federal, os impostos estaduais são Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – transmissão causa mortis e doação, de qualquer bens ou direitos;

²⁴ Distrito Federal. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Terceira Turma. Remessa Ex Officio 18598 DF. Processo nº 1994.01.18598-0. Rel. Luiz Airton de Carvalho, julgado em 02/10/1998, publicado no DJ de 18/12/1998, p. 1293.

²⁵ Rio Grande do Sul. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. Apelação em Mandado de Segurança 4966 RS. Processo nº 2001.71.00.004966-6. Rel. Leandro Paulsen, julgado em 31/01/2006, publicado no DJ de 15/02/2006, p. 399.

- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III – propriedade de veículos automotores.

§ 1º - O imposto previsto no inciso I:

- I – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
- II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
- III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
 - a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
 - b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
- IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixa alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da

localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX – incidirá também:

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios:

X – não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos impostos;

XII – cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”/
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 4º - Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de

- petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;
- II – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;
- III – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;
- IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:
- a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
 - b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
 - c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 5º - As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

§ 6º - O imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.²⁶

Quanto ao ITCMD, pode-se citar o Regulamento do imposto aplicado no Distrito Federal (Decreto nº 16.116/1994), que prevê no art. 4º:

Art. 4º O imposto não incide sobre a transmissão de bens ou direitos ao patrimônio (Constituição Federal, art. 150, VI):

I - da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios;

II - de autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores;

III - de entidades religiosas;

IV - de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

§ 1º A não incidência prevista nos incisos II a IV deste artigo:

I - somente se refere aos bens vinculados às finalidades essenciais das entidades neles relacionadas, não alcançando bens destinados a utilização como fonte de renda ou a exploração econômica;

II - condiciona-se à comprovação, pelas entidades relacionadas no inciso IV, de que:

a) não distribuem qualquer parcela de seus rendimentos a dirigentes ou associados;

b) aplicam seus recursos integralmente no País, exclusivamente na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais;

c) mantêm escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 2º A não incidência será declarada pela Secretaria de Fazenda e

²⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

Planejamento, mediante requerimento do adquirente, instruído com documentos comprobatórios do preenchimento das condições especificadas neste artigo.²⁷

Há uma tentativa de reproduzir, embora de forma equivocada, o texto constitucional. Os requisitos acima postos não são para as entidades religiosas, mas para os partidos políticos (inclusive suas fundações), as sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, conforme determina o art. 9, IV, c e art. 14 do Código Tributário Nacional. Corrobora essa afirmação Leandro Paulsen (2009, p. 247):

“Imunidade incondicionada. A alínea “b” não remete aos requisitos de lei, como fazem a alínea “c” deste mesmo artigo e o § 7º do art. 195 da CF. Por isso, há quem defenda que a imunidade dos templos não é sujeita a outros requisitos senão o do § 4º deste artigo 150, qual seja, a vinculação às finalidades essenciais que, no caso, é a manifestação da religiosidade.”

Como se evidencia, não é simples para as igrejas fazerem valer a imunidade. No exemplo acima, onde foi apresentada a legislação do Distrito Federal, a qual demonstra preocupação em fazer cumprir a determinação constitucional imunizante, há um escandaloso tropeço do legislador criando requisitos que nem a Carta Magna ousou criar.

No tocante ao ICMS, precisa-se lembrar que é um impostos indireto, ou seja, os templos, quando estiverem na posição de consumidores finais, não exercerão o direito constitucional de imunidade tributária. É o entendimento pacífico dos Tribunais Superiores, embora seja uma tese difícil de concordar. Percebe-se um nítido interesse do Poder Judiciário de evitar-se uma redução considerável da arrecadação tributária do ICMS e impostos indiretos. Veja-se recente decisão do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, "b", da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros.

3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido

²⁷ GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal. Decreto nº 16.116, de 02 de dezembro de 1994. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=16116&txtAno=1994&txtTipo=6&txtParte=>>. Acesso em: 17 jul. 2011.

para o consumidor final (contribuinte "de fato"), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia.

5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): "Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato" (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1º/4/2008, DJe-074 25-04-2008).

6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo "de direito" do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio.

7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte "de fato". É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes "de direito" não imunes).

8. Inaplicáveis, in casu, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual.

9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo.

10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais.

11. "Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação" (RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007).

12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte.

13. Recurso Ordinário não provido.²⁸

Na ementa acima apresentada do STJ, é dito que se "se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22582-CE. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 10/02/2010, publicado no DJe de 24/03/2010, p. 138.

Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte”. Certas posições do judiciário merecem ser criticadas. O julgamento deve ser imparcial e estar ligado à lei, mas quando o magistrado refugia-se na intenção do legislador e esquece o que a lei diz expressamente certamente está se produzindo insegurança jurídica. O mesmo ocorre quando o julgador afasta-se da lei, a qual se formou de um processo altamente rigoroso, e se fundamenta em princípios, analogias e filosofias. Estes são importantes na interpretação da lei, mas não são mais importantes do que a própria lei.

No caso em exame, a intenção do legislador foi dizer o que ele disse, ou seja, o patrimônio, a renda e os serviços dos templos não podem ser onerados com impostos. A pergunta que deve ser feita é: o patrimônio do ente imune estaria maior se na operação não incidissem os impostos ditos indiretos? Claro que sim! Então, quando há incidência de imposto, ainda que indiretamente, há redução do patrimônio, a qual é inconstitucional.

Abaixo se verifica decisão recente do Supremo, onde, ao menos, mantém-se a coerência no entendimento dos Tribunais Superiores. Quando o ente imune encontra-se na posição de contribuinte de direito, a não incidência do ICMS é resguardada:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA REALIZADA POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. II - Agravo improvido.²⁹

Quanto ao IPVA, veja-se o Decreto 16.099/1994 do Distrito Federal, o qual regulamenta o tributo:

Art. 4º O imposto não incide sobre a propriedade de veículo automotor integrante do patrimônio:

- I - da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- II - dos templos, dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores, unicamente quando vinculado às suas finalidades essenciais;
- III - das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, unicamente quando vinculado às suas finalidades essenciais e desde que:
 - a) não distribuam parcela do seu patrimônio ou de suas rendas;

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 669.257-RS. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 17/03/2009, publicado no DJe-071 de 16/04/2009, PP-04163.

b) apliquem integralmente no País os seus recursos, na manutenção dos seus objetivos institucionais;

c) mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livro revestido de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão;

IV - das Autarquias e das Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, unicamente quando vinculado às suas finalidades essenciais.

Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II, III e IV deste artigo, a não incidência será declarada anualmente, mediante requerimento das partes interessadas, por ato da Secretaria de Fazenda e Planejamento.

RENUMERADO PARA § 1º, O PARÁGRAFO ÚNICO E ACRESCENTADOS OS §§ 2º E 3º PELO DECRETO Nº 17.958, DE 30/12/96 - DODF 31/12/96.

§ 1º Nas hipóteses dos incisos II, III e IV deste artigo, a não incidência será declarada mediante requerimento das partes interessadas, por ato da Secretaria de Fazenda e Planejamento, e uma vez reconhecida, terá efeito para os exercícios posteriores, enquanto prevalecerem as razões que a fundamentaram.

§ 2º Declarada a não incidência, ficam os beneficiários obrigados a comunicar ao órgão que administra o tributo, qualquer alteração que implique a cessação do benefício, no prazo de 30 dias, a contar da data em que ocorrer a alteração.

§ 3º Constatado que o contribuinte deixou de comunicar à repartição a cessação do benefício, será cobrado o imposto atualizado monetariamente, com os acréscimos legais, sem prejuízo das sanções penais cabíveis, quando for o caso.³⁰

Neste Decreto, os erros relativos ao ITCMD foram corrigidos, de modo que o único requisito é o que consta na Constituição, que é a exigência da ligação do patrimônio às atividades essenciais. Infelizmente nem todos os Estados possuem a mesma preocupação de fazer valer o direito constitucional à imunidade, o que impede muitas instituições de gozarem seus direitos e, além disso, sobrecarrega o Poder Judiciário.

2.2.4 – Impostos Municipais

Os impostos municipais são Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos (ITBI) e Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), conforme estampa o art. 156 do Texto Constitucional de 1988:

³⁰ GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal. Decreto nº 16.099, de 29 de dezembro de 1994. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=16099&txtAno=1994&txtTipo=6&txtParte=#artigo06>>. Acesso em: 17 jul. 2011.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana;
- II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

- I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
- II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

- I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;
- II – compete ao Município da situação do bem.

§ 3º - Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

- I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
- II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;
- III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.³¹

Em relação ao IPTU e ITBI não existem grandes controvérsias relativas à imunidade das entidades religiosas. Isto porque o texto da constituição é muito claro ao falar expressamente no § 4º, do art. 150, da Constituição, que as “vedações do inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o **patrimônio**, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.³²

Tanto o IPTU quanto o ITBI possuem seus fatos geradores em razão do patrimônio. Desse modo, desde que o patrimônio imóvel esteja ligado à atividade religiosa e/ou contribuindo para a promoção desta, sua imunidade é garantida pela Constituição Federal. Alguns julgados ratificam o exposto:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio,

³¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

³² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.³³

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.³⁴

EMENTA: - Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. - Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. - Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, "c", da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. - Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais. Recurso extraordinário não conhecido.³⁵

No Distrito Federal, tanto o regulamento do ITBI (Decreto nº 27.576/2006, art. 2º, V, *b*) quanto do IPTU (Decreto nº 28.445/2007, art. 20, II) já prevêm a imunidade, tratando-se de questão pacífica e ultrapassada. Todavia, como são tributos municipais e a quantidade de municípios no Brasil é enorme, é possível que boa parte das prefeituras ainda cobrem esses tributos dos entes imunes, o que é injustiça com os templos que prestam relevante serviço social.

Por fim, temos o ISS, o qual também se enquadra no grupo de impostos

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 325.822-SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 18/12/2001, publicado no DJ de 14/05/2004, PP-00246.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Ag. Reg. No Agravo de Instrumento nº 690.712-RJ. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 23/06/2009, publicado no DJ-e 152 de 13/08/2009, p. 176-178.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 235.737-SP. Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 13/11/2001, publicado no DJ de 17/05/2002, PP-00067.

indiretos, valendo a mesma regra já explanada sobre os impostos indiretos, ou seja, sempre a imunidade ocorrerá quando a entidade religiosa posicionar-se como contribuinte de direito. Não foram encontrados julgados interessantes para o presente trabalho sobre ISS, mas, a seguir, um informativo do STJ ratifica o entendimento de que a imunidade alcança também o ISS:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAÇÕES PRIVADAS.

Trata-se de REsp no qual se discute a imunidade tributária de fundações privadas que prestam serviços relacionados à educação. In casu, o Tribunal a quo entendeu que as duas fundações, ora recorridas, enquadram-se como instituições de educação e, mais ainda, ressaltou que o serviço que o recorrente pretende tributar tem ligação direta com as finalidades estatutárias de ambas as fundações, relacionadas com educação e com ensino, o que lhes dá direito à imunidade pretendida. Diante disso, nesta instância especial, entendeu-se que, tendo a Corte de origem, após a análise do contexto fático-probatório dos autos, concluído pelo enquadramento das recorridas na definição de instituição de educação, não há como rever tal matéria (Súmula n. 7-STJ). Outrossim, quanto à alegação de não haver registros das recorridas como entidades de educação no órgão competente, observou-se carecer tal alegação de embasamento legal, não tendo o recorrente apontado efetivamente qual a legislação federal violada pelo acórdão. Por fim, no que se refere à necessidade do prévio requerimento administrativo ao ente competente para a cobrança do ISS, no caso, ao próprio recorrente, para a declaração dele sobre o enquadramento ou não das recorridas como entidades educacionais ou de assistência social, o TJ não tratou dessa questão, tampouco foram opostos embargos declaratórios para suprir tal omissão, incidindo, assim, a Súmula n. 282-STF. Nesse contexto, a Turma não conheceu do recurso.³⁶

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial nº 928.549-DF. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06/10/2009, publicado no Informativo nº 0410, período de 5 a 9 de outubro de 2009..

3– ATIVIDADES ALCANÇADAS

3.1 – Da Livre Concorrência e da Livre Iniciativa

Para avançar-se no entendimento do alcance do § 4º, do art. 150, do Texto Constitucional de acordo com as mais modernas doutrina e jurisprudência, precisa-se delimitar o significado de livre iniciativa e de livre concorrência. Primeiramente verifica-se que a Constituição orienta que:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

(...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV – livre concorrência;

(...)

Art. 173. (...)

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.³⁷

Ou seja, a ordem econômica tem como um de seus fundamentos a livre iniciativa e como um de seus princípios a livre concorrência. Por livre iniciativa entende-se como a liberdade/facultatividade de iniciar-se uma atividade privada, ou até mesmo uma iniciativa cooperativa (CF/88, arts. 5º, XVII e XVIII; e 174, §§ 3º e 4º) ou pública (CF/88, arts. 173, 177 e 192, II). Não significa que não há limitações para o exercício das atividades desejadas. Muito pelo contrário. Existem leis que regulamentam tanto a atividade privada como a pública, as quais devem ser observadas por todos de igual modo, desde que se encontrem em mesmas condições (princípio constitucional da igualdade). No final do ano de 2004, o Superior Tribunal de Justiça discorreu sobre o tema, seguindo entendimento

³⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

estampado por Celso Antônio Bandeira de Mello, conforme se verifica (grifo do autor):

RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. PARIDADE CAMBIAL. INTERVENÇÃO ESTATAL NO DOMÍNIO ECONÔMICO. PRETENSÃO DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE OBJETIVA POR FORÇA DE ALTERAÇÃO DA PARIDADE CAMBIAL. CONSEQÜENTE DEVER DE INDENIZAR À UNIÃO E AO BACEN. FATORES INERENTES À CONJUNTURA INTERNACIONAL QUE SE ASSEMELHAM AO FATO DO PRÍNCIPE. IMPROCEDÊNCIA. 1. A intervenção estatal no domínio econômico é determinante para o setor público e indicativa para o setor privado, por força da livre iniciativa e dos cânones constitucionais inseridos nos arts. 170 e 174, da CF. 2. Deveras, sólida a lição de que um “dos fundamentos da Ordem Econômica é justamente a 'liberdade de iniciativa', conforme dispõe o art. 170, o qual, em seu inciso IV, aponta, ainda a 'livre concorrência' como um de seus princípios obrigatórios. : 'A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV – livre concorrência'. **Isto significa que a Administração Pública não tem título jurídico para aspirar reter em suas mãos o poder de outorgar aos particulares o direito ao desempenho da atividade econômica tal ou qual; evidentemente, também lhe faleceria o poder de fixar o montante da produção ou comercialização que os empresários porventura intentem efetuar. De acordo com os termos constitucionais, a eleição da atividade que será empreendida assim como o quantum a ser produzido ou comercializado resultam de uma decisão livre dos agentes econômicos. O direito de fazê-lo lhes advém diretamente do Texto Constitucional e descende mesmo da própria acolhida do regime capitalista, para não se falar dos dispositivos constitucionais supramencionados. No passado ainda poderiam prosperar dúvidas quanto a isto; porém, com o advento da Constituição Federal de 1988, tornou-se enfaticamente explícito que nem mesmo o planejamento econômico feito pelo Poder Público para algum setor de atividade ou para o conjunto deles pode impor-se como obrigatório para o setor privado. É o que está estampado, com todas as letras, no art. 174: 'Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...)' (Celso Antônio Bandeira de Mello in “Curso de Direito Administrativo”, 14ª ed. Malheiros, 2002, p. 619-620).** 3. No afã de regular o comércio exterior e manter a sua balança de pagamentos equilibrada, o Estado-Soberano pode preconizar a paridade cambial, previsivelmente sujeita, quanto à sua estabilidade, ao comércio externo e à política internacional, fatos inimputáveis ao Estado Nacional, quer à luz da responsabilidade objetiva quer à luz da responsabilidade subjetiva, inerentes às hipóteses de atos omissivos, nos quais é imperioso detectar que a entidade pública tinha o dever de evitar o imprevisto que gerou dano a terceiros. 4. Consoante escorreitamente assentado no aresto recorrido “1. A União é parte ilegítima para figurar no pólo passivo das ações em que se discute direito à indenização por prejuízos decorrentes da súbita modificação da política cambial, estando legitimado, com exclusividade, o BACEN, que decidiu e implementou a liberação do mercado de câmbio. 1. (sic) Ao contratar em moeda estrangeira, o empresário sabe e espera que sua obrigação seja quantificada segundo a variação cambial. O mercado de câmbio, por natureza, é variável. Tanto é assim que para livrar-se dos efeitos de uma valorização inesperada do dólar, existe a opção de contratação de operações de hedge. 2. Ainda que se pudesse considerar imprevisível a súbita liberação do mercado cambial,

pelo BACEN, em 18/01/99, através do Comunicado 6565, e a correspondente maxidesvalorização do real, não é possível transferir ao Estado os prejuízos decorrentes da álea de negócio vinculado à variação futura do dólar norte-americano. A teoria da imprevisão aplica-se aos contratantes, não vinculando terceiros. 3. A liberação do mercado de câmbio, pelo BACEN, na ocasião, é tida por regular, pois surgiu como alternativa capaz de proteger as reservas cambiais do Brasil. A volatilização do mercado financeiro e de capitais, produto da globalização, é capaz de provocar súbitos desequilíbrios nas reservas cambiais, o que exige dos Governos modificações em sua política cambial, muitas vezes inesperadas ou mais drásticas que as esperadas, na tentativa de conter a liquidação da economia do país.(...)” 5. A existência de norma legal indicativa do exercício da intervenção no domínio econômico revela exercício regular de direito, mercê de não se inferir da norma jurídica qualquer atuar omissivo posto inexistente o dever legal de manutenção da paridade, o qual, se existente, poderia conduzir à culpa in ommittendo. 6. O fato do príncipe é argüível intra muros entre os particulares e extraterritorialmente pelo Estado, desde que o suposto fato imprevisível e danoso dependa de conjunturas internacionais, imprevisíveis, ad substantia. 7. A ciência jurídica-econômica não é imutável e eterna, como não são os ordenamentos voltados à regulação das atividades econômicas, sujeitas estas às mais diversas espécies de injunções internas e internacionais, como guerras, estratégias de proteção de produtos alienígenas, rompimento de relações diplomáticas, etc. 8. O Estado responde objetivamente pelos seus atos e de seus agentes que nessa qualidade causem a terceiros e, por omissão, quando manifesto o dever legal de impedir o ato danoso, hipótese em que a sua responsabilidade é subjetiva decorrente de imperícia ou dolo. 9. A ingerência de fatores exteriores aliada à possibilidade de o particular prevenir-se contra esses fatores alheios à vontade estatal, acrescido da mera natureza indicativa da política econômica revela a ausência de responsabilização do Estado. 10. Recurso Especial desprovido.³⁸

Merece ser apresentada a seguinte decisão, proferida pelo Tribunal de Justiça do Espírito Santo, na qual se verifica muito vivo e atual o conceito de livre iniciativa:

AÇÃO CAUTELAR - TRIBUTÁRIO - AUTORIZAÇÃO DE IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – PROCEDIMENTO COERCITIVO ADOTADO PELA RECEITA ESTADUAL - SÚMULAS 70, 323 e 547 do E.STF e 127 do STJ – APELO IMPROVIDO.

1. Como cedição, a Constituição Federal, em seu artigo 170, afirma que o exercício de atividade econômica só pode ser limitada por lei. Por outro lado, o poder público não tem o poder de obstaculizar a atividade de empresa por ser credor da mesma. Além disso, a cessação da atividade empresarial tornaria mais remota a possibilidade de satisfação do crédito da Fazenda, além de acarretar danos sociais consideráveis. Desta forma, exigir a utilização de documentos fiscais e, ao mesmo tempo, negar a autorização para sua impressão é, sem dúvida, interferir diretamente na liberdade de iniciativa, no exercício profissional e no próprio funcionamento do estabelecimento, que fica na opção lacônica de encerrar suas atividades e com isso perder a própria possibilidade de arcar com seus débitos, ou exercê-la de forma irregular, somando ao débito já existente, outros em decorrência de autuações, multa, etc.

2. Ademais, o procedimento coercitivo adotado pela Receita Estadual impedindo o exercício das atividades da recorrida já se encontra sumulado

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº 549873-SC. Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 10/08/2004, publicado no DJ de 25/10/2004, p. 224.

pela Supremo Tribunal Federal: Súmula 547: "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais". Aliás, a ratio essendi das Súmulas 70, 323 e 547 do E.STF e 127 do STJ é no sentido de que a Fazenda Pública deve cobrar os seus créditos através de execução fiscal, sem impedir direta ou indiretamente a atividade profissional do contribuinte. É defeso à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que tal procedimento redundaria no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese de autotutela, medida excepcional ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz.

3. Ora, a faculdade de impor penalidades pela infringência às leis fiscais, é atributo inerente ao poder tributário e condição mesma de seu efetivo exercício. Mas, se legítimas as penas, desde que convenientemente dosadas, não se há de admitir que, a pretexto de castigar infrações, o legislador confisque a propriedade individual ou restrinja o exercício legítimo de qualquer atividade lícita. Como observa SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em suma, o poder de fiscalizar encontra limite no direito de exercer atividade sob o regime da livre iniciativa" (Curso – Forense – Terceira Edição – pág. 759).

4. Tendo o fisco a seu dispor o poderoso instrumento da execução fiscal, que se inicia pela penhora dos bens e se funda em título criado unilateralmente, as chamadas sanções políticas não passam de resquílios ditatoriais. No Estado Democrático de Direito não se afigura correto nem justo, nem legal, que a Administração proceda verdadeira execução da dívida por suas próprias mãos, o que efetivamente faz sem provocar o Poder Judiciário, contrariando o que dispõe o artigo 5º, XXXV da CF, quando proíbe a impressão de documentos fiscais, ao argumento de estar o contribuinte em débito, proibição esta que equivale, na prática, à interdição do estabelecimento, quando não em condenar à morte a empresa. Por isso cada vez mais atual a Súmula 547 do STF: "NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS". Editada ao tempo da Constituição anterior e à propósito de seu artigo 153, parágrafo 23 que dispunha sobre o livre exercício da profissão, vê-se esta Súmula hoje com igual vigor que agora lhe emprestam os artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único da atual Carta Magna.

5. Apelo improvido.³⁹

Superada a compreensão de livre iniciativa, resta estabelecer o que é a livre concorrência. Renomados doutrinadores (Venosa; Rodrigues, 2010, p. 14) afirmam que:

A política da concorrência é instrumento essencial para um mercado eficaz, cuja razão de ser permite à empresa competir em igualdade de condições. Na "economia moderna, a competitividade favorece o sucesso econômico, promovendo a competitividade entre empresas, produtos ou serviços, tutelando de forma melhor os interesses dos consumidores.

(...)

Comportamentos que coloquem em perigo a concorrência sadia, equilibrada e, portanto, exponham a risco o desenvolvimento do mercado, são sancionadas pelo ordenamento, estando agrupados em duas categorias: (a)

³⁹ Espírito Santo. Tribunal de Justiça do Espírito Santo. Primeira Câmara Cível. Apelação Cível nº 48010100666. Rel. Des. Carlos Henrique Rios do Amaral, julgado em 06/02/2007, publicado no DJES de 19/03/2007.

infração à ordem econômica e (b) concorrência desleal.

A Lei nº 8.884/1994, conhecida como Lei Antitruste, regulamenta o já citado § 4º, do art. 173, da Carta Política de 1988. Seu art. 20 estabelece que constituem infração da ordem econômica, os atos sob qualquer forma manifestados, independentemente de culpa, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, mesmo que não alcançados: a) limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; b) dominar mercado relevante de bens ou serviços; c) aumentar arbitrariamente os lucros; d) exercer de forma abusiva posição dominante. Importante reproduzir na íntegra os parágrafos desse artigo:

§ 1º A conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II.

§ 2º Ocorre posição dominante quando uma empresa ou grupo de empresas controla parcela substancial de mercado relevante, como fornecedor, intermediário, adquirente ou financiador de um produto, serviço ou tecnologia a ele relativa.

§ 3º A posição dominante a que se refere o parágrafo anterior é presumida quando a empresa ou grupo de empresas controla 20% (vinte por cento) de mercado relevante, podendo este percentual ser alterado pelo CADE para setores específicos da economia.⁴⁰

Cabe mencionar, também, o art. 21 da referida lei, o qual exemplifica condutas que caracterizam infração da ordem econômica: a) fixar ou praticar preços e condições de venda de bens ou de prestação de serviços em acordo com concorrente; b) obtenção ou influência sobre a adoção de conduta comercial uniforme ou concertada entre concorrentes; c) divisão dos mercados de serviços ou produtos, acabados ou semi-acabados, ou as fontes de abastecimento de matérias-primas ou produtos intermediários; d) limitar ou impedir o acesso de novas firmas ao mercado; e) dificultar a constituição, o funcionamento ou o desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços; f) impedir o concorrente de acessar as fontes de insumo, matérias-primas, equipamentos ou tecnologia, bem como aos canais de distribuição; g) exigência ou concessão de exclusividade para divulgação de publicidade nos meios de

⁴⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 8.884, de 11 de Junho de 1994. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8884.htm>>. Acesso em: 13 jun. 2011.

comunicação de massa; h) combinação prévia de preços ou ajustes de vantagens na concorrência pública ou administrativa; i) uso de meios enganosos para provocar a oscilação de preços de terceiros; j) regulação de mercados de bens ou serviços, formando acordos para limitar ou controlar a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico, a produção de bens ou a prestação de serviços, ou para dificultar investimentos destinados à produção de bens ou serviços ou à sua distribuição; k) imposição, no comércio de bens ou serviços, a distribuidores, varejistas e representantes, de preços de revenda, descontos, condições de pagamento, quantidades mínimas ou máximas, margem de lucro ou quaisquer outras condições de comercialização relativos a negócios destes com terceiros; l) discriminação de adquirentes ou de fornecedores de bens ou de serviços por meio da fixação diferenciada de preços, ou de condições operacionais de venda ou prestação de serviços; m) recusar a venda de bens ou a prestação de serviços, dentro das condições de pagamento normais aos usos e costumes comerciais; n) embaraçar ou romper a continuidade ou desenvolvimento de relações comerciais de prazo indeterminado em razão de recusa da outra parte em submeter-se a cláusulas e condições comerciais injustificáveis ou anticoncorrenciais; o) destruir, inutilizar ou açambarcar matérias-primas, produtos intermediários ou acabados, assim como destruir, inutilizar ou dificultar a operação de equipamentos que são destinados a produzi-los, distribuí-los ou transportá-los; p) açambarcar ou impedir a exploração sobre direitos de propriedade industrial, intelectual ou tecnologia; q) abandonar, fazer abandonar ou destruir lavouras ou plantações, sem comprovação de justa causa; r) venda injustificada de mercadoria abaixo do preço de custo; s) importação de quaisquer bens abaixo do custo no país exportador, que não seja signatário dos códigos Antidumping e de subsídios do Gatt; t) reduzir ou interromper, em grande escala, a produção, sem comprovação de justa causa; u) cessação, parcial ou total, das atividades da empresa, sem justa causa comprovada; v) retenção de bens de produção ou de consumo, exceto para garantir a cobertura dos custos de produção; w) subordinar a venda de um bem à aquisição de outro ou à utilização de um serviço, ou, ainda, subordinar a prestação de um serviço à utilização de outro ou à aquisição de um bem; x) imposição de preços excessivos, ou aumento, sem justa causa, do preço de bem ou serviço. Tais condutas somente serão consideradas infrações à ordem econômica quando estiverem presentes os requisitos descritos no

art. 20.

É fundamental observar a inteligência do art. 54, da referida lei, o qual determina que os atos que possam limitar ou prejudicar a livre concorrência ou, ainda, resultar na dominação de mercados relevantes de bens ou serviços, deverão ser submetidos à apreciação do CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), o qual tem competência para punir a pessoa jurídica infratora (caráter repressivo), bem como para validar ou não contratos entre particulares que possam influenciar a livre concorrência (caráter preventivo). Isso demonstra que não existem valores absolutos que indiquem de imediato, sem uma análise profunda e detalhada, se há ou não dominação de mercados ou prejuízo à livre concorrência. É necessário que especialistas no assunto delimitem qual o mercado que está sendo atingido e o grau de influência.

Por fim, deve-se assimilar a concorrência desleal. A repressão à concorrência desleal ocorre tanto no direito penal como no direito cível. Para o primeiro caso existe o art. 195, da Lei nº 9.279/1996 (Lei da Propriedade Industrial), o qual estabelece que comete crime de concorrência desleal quem:

- I – publica, por qualquer meio, falsa afirmação, em detrimento de concorrente, com o fim de obter vantagem;
- II – presta ou divulga, acerca de concorrente, falsa informação, com o fim de obter vantagem;
- III – emprega meio fraudulento, para desviar, em proveito próprio ou alheio, clientela de outrem;
- IV – usa expressão ou sinal de propaganda alheios, ou os imita, de modo a criar confusão entre os produtos ou estabelecimentos;
- V – usa, indevidamente, nome comercial, título de estabelecimento ou insígnia alheios ou vende, expõe ou oferece à venda ou tem em estoque produto com essas referências;
- VI – substitui, pelo seu próprio nome ou razão social, em produto de outrem, o nome ou razão social deste, sem o seu consentimento;
- VII - atribui-se, como meio de propaganda, recompensa ou distinção que não obteve;
- VIII - vende ou expõe ou oferece à venda, em recipiente ou invólucro de outrem, produto adulterado ou falsificado, ou dele se utiliza para negociar com produto da mesma espécie, embora não adulterado ou falsificado, se o fato não constitui crime mais grave;
- IX - dá ou promete dinheiro ou outra utilidade a empregado de concorrente, para que o empregado, faltando ao dever do emprego, lhe proporcione vantagem;
- X - recebe dinheiro ou outra utilidade, ou aceita promessa de paga ou recompensa, para, faltando ao dever de empregado, proporcionar vantagem a concorrente do empregador;
- XI - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos, informações ou dados confidenciais, utilizáveis na indústria, comércio ou prestação de serviços, excluídos aqueles que sejam de conhecimento público ou que sejam evidentes para um técnico no assunto, a que teve acesso mediante relação contratual ou empregatícia, mesmo após o término

do contrato;

XII - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos ou informações a que se refere o inciso anterior, obtidos por meios ilícitos ou a que teve acesso mediante fraude; ou

XIII - vende, expõe ou oferece à venda produto, declarando ser objeto de patente depositada, ou concedida, ou de desenho industrial registrado, que não o seja, ou menciona-o, em anúncio ou papel comercial, como depositado ou patenteado, ou registrado, sem o ser;

XIV - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de resultados de testes ou outros dados não divulgados, cuja elaboração envolva esforço considerável e que tenham sido apresentados a entidades governamentais como condição para aprovar a comercialização de produtos.

Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa.

§ 1º Inclui-se nas hipóteses a que se referem os incisos XI e XII o empregador, sócio ou administrador da empresa, que incorrer nas tipificações estabelecidas nos mencionados dispositivos.

§ 2º O disposto no inciso XIV não se aplica quanto à divulgação por órgão governamental competente para autorizar a comercialização de produto, quando necessário para proteger o público.⁴¹

Para o segundo caso, ou seja, repressão à concorrência desleal pelo direito cível, podemos verificar duas situações distintas. A primeira ocorre quando há concorrência desleal decorrente de descumprimento contratual. Assim, o concorrente desleal deve indenizar o prejudicado. Já a segunda, refere-se à repressão cível da concorrência desleal com fundamento extracontratual, sobre a qual discorreu bem Fábio Ulhoa Coelho (2008, p. 30 e 31):

A repressão civil da concorrência desleal com fundamento extracontratual comporta algumas dificuldades. Em primeiro lugar, quando se tratar de concorrência criminosa (LPI, art. 195), não há dúvida que o comportamento correspondente gera, além da responsabilidade penal, a responsabilidade civil de compor eventuais danos. Mas a própria lei (LPI, art. 209) prevê a possibilidade de o prejudicado haver perdas e danos por atos de concorrência desleal não-tipificados como crime, tendentes a prejudicar a reputação ou os negócios alheios, criar confusão entre estabelecimentos comerciais ou entre produtos.

O problema é que a teoria clássica da responsabilidade civil, baseada na culpa, não confere solução satisfatória para a aplicação desse dispositivo legal. Ressalte-se, com efeito, que todo empresário, em regime de competição, está com a deliberada intenção de atrair clientela alheia ao seu estabelecimento, provocando, com isso, dano aos demais empresários do mesmo setor. Tanto a concorrência regular quanto a desleal reúnem os elementos que a teoria clássica da responsabilidade civil elegeu para caracterizar a obrigação de indenizar (dolo, dano e relação causal). Contudo, somente uma dessas modalidades de concorrência – a desleal – está apta a gerar responsabilidade civil. A distinção entre a concorrência regular e a concorrência desleal é bastante imprecisa e depende de uma

⁴¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.279, de 14 de Maio de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9279.htm>>. Acesso em: 13 jun. 2011.

apreciação especial e subjetiva das relações costumeiras entre os empresários, não havendo, pois, critério geral e objetivo para a caracterização da concorrência desleal não-criminosa.

Pelo exposto, percebe-se que, quando os Tribunais Superiores afirmam que o ente religioso, com suas atividades secundárias, não podem prejudicar a livre iniciativa e a livre concorrência, os doutos ministros estão querendo dizer que uma instituição religiosa, que busca angariar meios financeiros de sobrevivência e expansão através de atividades que não sejam a sua principal, não poderá vender seus produtos e/ou serviços abaixo do valor de mercado e/ou, devido aos seus altos lucros na atividade secundária por possuir imunidade tributária, não poderá dominar determinado mercado, de tal modo que impossibilite a existência dos concorrentes, bem como a iniciação de novos interessados no mercado.

3.2 – Determinação Constitucional

O § 4º, do art. 150, da Constituição, estabelece que as “vedações do inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.⁴²

Conforme se verificou, todos os impostos estão incluídos nesse texto, não havendo nenhuma restrição, desde que a operação imune esteja relacionada com as finalidades essenciais da instituição e que não prejudique a livre concorrência e a livre iniciativa. Cabe lembrar a questão dos impostos indiretos, que não é necessariamente uma exceção à regra, mas uma forma de interpretação jurisprudencial aplicável a todos e não apenas aos templos religiosos: no caso da igreja corresponder ao contribuinte de fato nos impostos indiretos, ela não será imune, o que discordamos, embora seja o entendimento do Supremo.

Sacha Calmon Navarro Coelho concorda com a imunidade a todos os impostos, ao afirmar que “não se trata de imunizar apenas a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como durante muito tempo pensou o STF e também nós. Trata-se de vedar a incidência de

⁴² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2011.

quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro. (...) o que importa é preservar o 'patrimônio' e a 'renda' das pessoas políticas e de suas autarquias do ataque de quaisquer impostos. Este, sem dúvida, é o melhor caminho, o mais consentâneo com a axiologia do princípio imunitório *in examen*" (COELHO, 1999, p. 259 e 264).

A doutrina acima apresentada não trata da imunidade para templos de qualquer culto, entretanto se aplica da mesma forma, uma vez que se refere mais ao instituto da imunidade tributária do que de uma imunidade em específico. Além disso, o texto que garante imunidade aos templos é idêntico ao citado, garantindo proteção tributária ao patrimônio, à renda e aos serviços dos entes imunes.

Acompanhando Flávio Campos citado por Leandro Paulsen (2009, p. 271 e 272), podemos (grifos do autor):

"identificar, fundamentalmente, duas correntes de pensamento que divergem quanto a amplitude do alcance da norma: a) a primeira, que chamaremos restritiva, exige que o patrimônio, as rendas e os serviços em questão tenham origem nas atividades essenciais da entidade e se destinem a sua manutenção; b) a segunda, a que chamaremos ampliativa, admite que as entidades imunes possam prestar serviços, auferir rendas e adquirir patrimônio através de atividades outras que não as suas 'essenciais', desde que não haja, na espécie, violação ao princípio da livre concorrência e que os recursos assim obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção das atividades. Prevalece hoje na doutrina brasileira a segunda corrente que, a nosso sentir, é indubitavelmente a mais consentânea com a finalidade do instituto. O saudoso Geraldo Ataliba ressaltava, a respeito, óbvio comentário olvidado: 'é de clareza hialina, ostensiva mesmo, a circunstância de que a eficácia da norma constitucional imunizante somente terá lugar se e quando existirem bens ou rendas e, tratando-se de serviços, se e quando esses proporcionarem receitas'. Na medida em que as atividades essenciais dos templos de qualquer culto são, via de regra, financeiramente deficitárias, não teria sentido algum negar-lhes a possibilidade de exercer, paralelamente, atividades lucrativas, a fim de poder custear sua atividade-fim, nisto se revelando a relação a que alude o art. 150, § 4º, da CF/88. É preciso que se lembre que a finalidade da norma imunizante é impedir que o Estado embarace, por via da tributação, a liberdade religiosa consagrada como cláusula pétrea na Constituição."

Importante ressaltar, conforme doutrina supracitada, que o objetivo final da imunidade tributária aos templos de qualquer culto é garantir a liberdade religiosa. Assim, evita-se que, por exemplo, o Estado imponha uma carga tributária insustentável sobre determinadas atividades religiosas, fazendo verdadeiro "confisco" do patrimônio da instituição.

O trabalho desempenhado pelas religiões não pode ser realizado por nenhum

Estado, pois se trata de uma força sobrenatural que envolve o ser humano e o impulsiona ao crescimento, sem mencionar o maravilhoso trabalho social desempenhado por essas instituições, seja com escolas, creches, abrigos da melhor idade, estímulo às artes e à cultura, promoção de vida saudável a adolescentes e jovens, enfim, toda obra religiosa é dinâmica e não pode ser limitada por nenhum livro.

É quase impossível delimitar o que é atividade essencial quando o assunto é fé. Sabe-se que cada religião possui características próprias, de modo que as entidades exercem atividades diversas para cumprir suas crenças e a imunidade vem justamente para garantir a plenitude dessas atividades, proibindo o Estado de discriminar crença e até mesmo proibir integralmente todas as religiões por falta de sustento financeiro.

Leandro Marins de Souza (Carvalho, 2005, p. 234) com destreza leciona que:

Para se chegar a alguma conclusão sobre o assunto, imprescindível a análise da finalidade do dispositivo. Sobre isso, seguimos o entendimento de Hugo de Brito Machado, ao dizer que “as instituições de educação deviam ser imunes incondicionalmente. A importância social da atividade de educação o exige”. Para sintetizar a *ratio essendi* do preceito imunitário em comento pedimos reforço para Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto: “Assegurar a liberdade de culto e incentivar os particulares a realizar atividades de educação e assistência social são, inegavelmente, valores constitucionais relativos a interesse público primário. O texto constitucional dedica vários preceitos relativamente aos cultos religiosos e muitas passagens e muitos princípios às entidades acima referidas. Além disso, busca tornar atraente e estimulante para os particulares o desempenho dessas últimas atividades, tendo em vista que o Estado sozinho jamais realizará a contento o enorme desafio da educação e da assistência social. (...) A imunidade, conforme aguda análise de Sacha Calmon, visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e de assistência porque os seus fins são elevados, nobres, e suas atividades secundam ou suprem as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, filantropia, promoção da cultura e incremento da educação, em sentido amplo”.

A finalidade da inclusão da imunidade tributária do artigo 150, VI “c” da Constituição Federal de 1988 é de estimular o desenvolvimento das atividades a que se dedicam as instituições de educação e de assistência social, por sua importância social e natureza complementar à atuação estatal. A pretensão, evidentemente, é de desonerar as atividades de referidas instituições para lhes proporcionar maiores condições de desenvolvimento. A motivação para a instituição da imunidade, somada à necessária interpretação extensiva que se deve dar a ela, repercutem na conclusão de que a sua abrangência não pode ser mitigada sob pena de afronta a seus desígnios.

Além disso, é de se destacar que ao instituir a imunidade tributária em favor das instituições de educação e de assistência social a Constituição Federal o faz de forma genérica, abarcando os *impostos* que recaem sobre seu *patrimônio, renda ou serviços*. Entender que o manto imunizante somente se estenderia a determinada classe de impostos, observando classificação criada pela doutrina, por mais respeitada que seja, seria mitiga-lo em

evidente inconstitucionalidade. Onde a Constituição não limita, não cabe ao intérprete ou ao legislador infraconstitucional fazê-lo.

Assim, é importantíssima a garantia da imunidade tanto para atividades principais como para atividades secundárias, uma vez que estas canalizam recursos financeiros para a manutenção das atividades principais, desde que não afete a livre concorrência e a livre iniciativa.

Nessa sequência de pensamento, cumpre entender o que é atividade essencial. De antemão é importante lembrar novamente que depende, e muito, de religião para religião. Por exemplo, para alguns grupos religiosos existe um dia da semana totalmente diferente dos outros e que merece um cuidado especial, enquanto para outras religiões os dias são todos iguais. Cada religião possui sua forma de consagração, de reunião, de rituais etc.

Difícilmente um magistrado poderá dizer o que é atividade essencial sem ouvir três ou quatro peritos e estudiosos da religião em específico. A questão é tão complexa que dentro de uma mesma religião existem várias correntes doutrinárias.

Detendo-se nas religiões predominantes no Brasil, quais sejam catolicismo e protestantismo, os quais possuem a mesma raiz que é o cristianismo, observa-se dentre suas atividades essenciais os cultos, os louvores e a produção de grupos musicais e de artes, a realização de eventos para jovens, as festas religiosas, o trabalho com idosos, as clínicas de recuperação de drogados, a divulgação de seus princípios na mídia buscando novos adeptos, a representação do poder divino em objetos, a formação de casais e desenvolvimento das famílias, a participação na política e nas decisões do país, o investimento no desenvolvimento científico com escolas, cursos técnicos e universidades, a assistência social a famílias carentes, a manutenção de creches, a atuação junto a grupos específicos como empresários, agricultores, sem terras, vítimas de crimes, além de outras atividades, sendo impossível mencionar todas.

O importante aqui é ter uma noção do que é atividade essencial para no caso concreto explicitar as atividades essenciais da religião, com fundamento nos princípios da organização religiosa. O que não se pode admitir é que o conceito simplista e limitado de religião seja culto, pois na verdade o culto é apenas uma das manifestações que pode ocorrer nos grupos religiosos, sendo descrito como a reunião de pessoas em um auditório ou espaço qualquer para realização de algum

ritual.

Por todas as jurisprudências e doutrinas juntadas, bem como pela legislação seca, foi verificado que a imunidade atinge também as atividades secundárias, desde que seus recursos sejam canalizados para as atividades principais e que a livre iniciativa e a livre concorrência não sejam afetadas.

Tal entendimento não é divulgado nos manuais de direito tributário e limita o potencial religioso que o Brasil possui. Quando se fala de imunidade tributária para entes religiosos, há certo receio de que essa imunidade seja aproveitada por fraudadores da fé. Não há dúvidas que ocorrem muitos escândalos religiosos e muitos ainda aparecerão, mas para tudo isso existe a punição prevista na legislação criminal. Não é correto pré-julgar todas as entidades como se fossem iguais. Como tudo na vida, pode existir quem aja de boa-fé ou de má-fé. Aliás, na administração pública ocorrem muito mais escândalos e é ela a responsável por cuidar de todo o dinheiro arrecadado da população.

O crescimento da economia nacional nos últimos anos é resultado, também, do desenvolvimento das religiões no país, pois são elas que dão sentido à vida do ser humano e que estimulam o crescimento. Este trabalho busca ser um marco de divulgação e publicidade dos direitos constitucionais garantidos aos entes religiosos. O propósito é que a fé seja uma pedra que fundamente o crescimento da nação, afinal, a fé é a certeza das coisas que não vemos e nossa fé é que o Brasil será uma das primeiras economias mundiais, com o índice de desenvolvimento humano de primeiro mundo. É essa a fé que temos e ela que queremos exportar para todas as nações.

CONCLUSÃO

Afastando-se das preocupações meramente teóricas e sem aplicações práticas, o trabalho deixa para trás a maioria das obras que tratam da imunidade tributária para templos de qualquer culto, as quais comentam apenas acerca da imunidade a alguns impostos, como IPTU e IPVA por excelência.

O propósito aqui foi alcançado ao discorrer acerca de todos os impostos vigentes no ordenamento jurídico pátrio e suas relações com as instituições religiosas, bem como as atividades exercidas por esses entes que devem ser imunes.

Ficou demonstrado, depois de analisar a lei, a doutrina e a jurisprudência, que todos os impostos são alcançados pela imunidade tributária das igrejas e que as receitas fazendárias não facilitam a aplicação dessa imunidade.

Uma pequena observação precisa ser lembrada e, quem sabe, até revista posteriormente pelos tribunais. Diz respeito aos impostos indiretos, para os quais os entes religiosos não são beneficiados pela imunidade quando se encontram na posição de contribuintes de fato, pois, embora sofram o ônus econômico, não são os contribuintes de direito.

Quanto às atividades secundárias dos templos, que destinam recursos para suas atividades principais, são plenamente imunes, desde que não prejudiquem a livre iniciativa e a livre concorrência. Isso deve ser divulgado e facilitado pelos arrecadadores de tributos. Essas questões precisam entrar nos concursos para carreiras fiscais, garantindo a preparação devida dos servidores públicos, pois em sua maioria são levados a crer que as instituições religiosas possuem imunidade apenas de alguns impostos.

Por se tratar de uma obra para aplicação prática, formou-se uma grande base, a ser utilizada num próximo trabalho, para desenvolvimento de propostas reais de facilitação da vida das entidades religiosas imunes junto aos fiscos municipais, estaduais, distrital e federal, bem como um programa de divulgação nos meios de comunicação dos direitos das entidades religiosas, com destaque para as imunidades tributárias.

Devem ser criadas leis pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e

pelos Municípios para regulamentarem e facilitarem o acesso dos entes religiosos à imunidade tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3ª edição, Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª Ed. Rev. e Atual., Malheiros Editores, 2006.

LACERDA, Ronald Ayres. *Manual para Elaboração das Monografias do IDP*. Brasília: IDP, 2008.

MORSCHBACHER, José. *Repetição do Indébito Tributário Indireto*. 3ª Ed., Dialética, 1998.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11ª edição, Livraria do Advogado Editora, 2009.

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

VENOSA, Sílvio de Salvo; RODRIGUES, Cláudia. *Direito Civil: Direito Empresarial*. São Paulo: Atlas, 2010, v. 8.