

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO

Daniel Araújo Lima

A AMPLITUDE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS:
Exoneração de Impostos Diretos e Indiretos

Dissertação de Mestrado

Fortaleza
2006

Daniel Araújo Lima

**A AMPLITUDE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS:
Exoneração de Impostos Diretos e Indiretos**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal do Ceará como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante

Fortaleza
2006

FOLHA COM O PARECER DA BANCA DO MESTRADO E ASSINATURA DOS
PROFESSORES ORIENTADORES

Este trabalho é dedicado, em primeiro lugar, a Deus, possibilitador de todas as coisas e, em última análise, objeto de todos os nossos estudos, de todos nós. Em segundo lugar, a Fernanda e Matheus, que são, por tudo que representam, a maior prova da presença deste mesmo Criador em minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao elaborar este trabalho recebi, direta ou indiretamente, a ajuda de muitas pessoas, o que torna mais do que oportuno reservar este espaço para os devidos e indispensáveis agradecimentos.

Primeiramente a minha gratidão aos funcionários, professores, colegas e amigos de mestrado, os quais, mesmo com toda a dificuldade enfrentada pelo ensino público em nosso país, conseguem fazer deste curso de pós-graduação uma instituição de excelência, tornando-o verdadeiro referencial na formação dos profissionais do direito no estado do Ceará e no nordeste.

Meus especiais agradecimentos à minha orientadora, profa. Denise Lucena, que com seu exemplo de vitalidade e sua energia contagiante soube dar importantes contribuições para a feitura deste trabalho, principalmente em seus momentos finais.

Agradeço ainda a todos os amigos e freqüentadores que fazem o GEPE – Grupo Espírita Paulo e Estevão, onde fui despertado para mergulhar cada vez mais em busca do conhecimento das infinitas e extraordinárias questões espirituais da vida, bem como por ser um lugar seguro no qual posso constantemente revigorar a minha fé.

Meu muito obrigado ainda a meus pais, irmãs e sobrinhos, pela família que nós formamos. E a minha esposa, Fernanda, e ao nosso pequeno Matheus, por me propiciarem a indescritível alegria de viver o amor em seu mais profundo significado, todos os dias.

“Vós vos delectais em estabelecer leis, mas delectai-vos ainda mais em violá-las, como crianças que brincam à beira do oceano, edificando pacientemente torres de areia e, logo em seguida, destruindo-as entre risadas.”

(Gibran Khalil Gibran, O Profeta)

“Olhando retrospectivamente, é fácil ver-se que a linha entre o tributável e o imune tem sido traçada por um punho vacilante.”

*(Justice Jackson, US vs. Allegheny County,
322 US 174, 1944)*

RESUMO

No presente trabalho temos por objetivo estudar a amplitude da imunidade dos templos religiosos. Conforme determina a Constituição Federal de 1988, as referidas entidades estão exoneradas do recolhimento de quaisquer impostos, de modo que, por conta deste benefício, as igrejas e instituições sacras em geral não devem pagar os impostos previstos em nossa ordem jurídica. Desta feita, nosso estudo está centrado na análise da incidência dos impostos sobre essas entidades imunes, verificando em que circunstâncias a imunidade deve prevalecer quando a atividade, bem, produto ou serviço imunizado diga respeito às finalidades essenciais da instituição. Estudaremos tanto a incidência de impostos diretos, como é o caso do imposto sobre serviços, do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e do imposto de renda, quanto os impostos indiretos, tais como, *v. g.*, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços incidente sobre energia elétrica e telefonia, o imposto sobre produtos industrializados destacado na compra de materiais utilizados na construção dos templos, dentre outros. Argumentos que repousam na seara infraconstitucional não podem servir de justificativa para refrear os efeitos da imunidade prevista na Carta Magna. Por outro lado, abusos metodológicos não poderão fazer com que a imunidade prevaleça sempre, ainda que em detrimento de outros valores albergados na Lei Fundamental. Em nossa pesquisa, valemos fundamentalmente dos cânones da nova hermenêutica constitucional, da doutrina existente sobre o assunto e de precedentes jurisprudenciais que tratam da matéria.

Palavras-chave: Imunidades. Impostos. Templos religiosos. Amplitude.

ABSTRACT

The Vastness of the religious temples immunity. Exonerations of direct and indirect taxes.

In this present research we have the objective of analyzing the extent of the religious temples immunity. Our study will aboard the general situation to appoint when the immunity must be considered or not, regarding, in the first view, the religious activity itself. We will see the incidence of direct taxes (on services, property, income tax etc.) and the indirect taxes (on circulation of goods, on services, on energy etc.). Infra constitutional arguments cannot be used to stop the immunity of Constitution. On the other hand, it is not possible recognize the immunity in all opportunities, even against other principles of Constitution. It is a fact that in this research we used the mainspring of constitutional hermeneutics, the best and modern doctrine about the subject and the more recent precedents of jurisprudence.

Keywords: Immunities. Religious Temples. Taxes. Vastness.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	DIREITO E RELIGIOSIDADE	13
3	A LIBERDADE RELIGIOSA	20
3.1	O princípio da liberdade de crença religiosa.....	20
3.2	A liberdade religiosa no direito brasileiro	23
4	AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	26
4.1.	Imunidade, isenção, não-incidência e tributação à alíquota zero	29
4.2.	As imunidade se restringem aos impostos	32
4.2.1	A incidência da contribuição sobre iluminação pública	35
5	A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	37
5.1	A amplitude da imunidade dos templos religiosos. A acepção do vocábulo “templo”	37
5.2	A interpretação das imunidades tributárias. A nova hermenêutica constitucional	42
6	A IMUNIDADE RELIGIOSA E OS IMPOSTOS DIRETOS	47
6.1	O imposto de importação	48
6.2	O imposto sobre a renda	49
6.3	O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários	52
6.4	O imposto sobre a propriedade territorial rural	53
6.5	O imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doações	54

6.6	O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços	55
6.7	O imposto sobre a propriedade de veículos automotores	59
6.8	O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana	60
6.9	O imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> de bens imóveis	62
6.10	O imposto sobre serviços de qualquer natureza	62
7	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E OS IMPOSTOS INDIRETOS	65
7.1	Inexistência de distinção no art. 150, VI, b, da Constituição Federal	68
7.2	Distinção entre contribuinte de fato <i>versus</i> contribuinte de direito	72
7.3	Conflito entre princípios e regras	77
7.4	O princípio da proporcionalidade e os impostos indiretos	80
7.4.1	Os impostos indiretos e o princípio da adequação	81
7.4.2	Os impostos indiretos e o princípio da necessidade	82
7.4.3	Os impostos indiretos e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito	83
7.5	Espécies de impostos indiretos	86
7.5.1	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços	86
7.5.1.1	A Lei nº 14.586/04 do estado do Paraná	88
7.5.2	Imposto sobre produtos industrializados	92
7.5.3	Imposto sobre serviços de qualquer natureza	93
7.5.4	O imposto sobre a propriedade predial urbana	94
	CONCLUSÕES	96
	REFERÊNCIAS	98

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrou no bojo do Sistema Tributário Nacional, como um de seus núcleos centrais, o tema referente às imunidades tributárias. Juntamente com a taxativa repartição de competências que é feita em nossa Carta Magna e as demais limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades ajudam a compor o que se popularizou na doutrina como sendo o “estatuto fundamental do contribuinte”, passando a ser esse “estatuto” indispensável à efetiva materialização da Lei Fundamental que, desde o seu nascimento, traz consigo uma nítida proposta democrática e cidadã.

Uma das espécies de imunidades consagradas no texto constitucional diz respeito aos templos de qualquer culto. Com efeito, ao proteger, inclusive na órbita tributária, as instituições religiosas, sejam elas de que natureza forem, a Constituição visou a dar efetividade a um dos princípios magnos do moderno Estado Democrático de Direito: a liberdade religiosa. Seja uma igreja católica ou protestante, um centro espírita ou uma mesquita muçulmana, não deverão incidir quaisquer impostos sobre as atividades ou bens ali existentes que sejam essenciais às suas funções. Portanto, a hipótese de incidência de tributos como o imposto sobre a propriedade territorial urbana, o imposto sobre serviços de qualquer natureza ou o imposto sobre a renda, dentre outros, não possui o condão de incidir sobre os fatos geradores realizados por referidas entidades.

Interessante notar, contudo, que às normas consagradoras das imunidades tributárias não tem sido dada uma interpretação condizente com sua importância, que lhes confirmam uma aplicabilidade ampla o suficiente a maximizar os efeitos que delas se esperam. A interpretação que usualmente se faz deste instituto exonerativo inibe o seu potencial.

Com efeito, inúmeros fatores que envolvem a aplicação da imunidade religiosa não têm sido estudados com a devida profundidade e com a observância de todos os valores envolvidos. Tais questões são deixadas, geralmente, no limbo das discussões jurídicas, o que

favorece o surgimento de interpretações pouco sintonizadas com as pilastras fundamentais de nossa ordem constitucional.

Sabemos que o imóvel do templo é imune ao imposto sobre a propriedade territorial urbana. Mas esta imunidade se estende aos imóveis que as instituições religiosas venham a alugar? E os terrenos isolados que lhes pertençam, também gozam de imunidade?

Também é pacífico o entendimento segundo o qual as doações recebidas de seus fiéis pelos templos religiosos estão imunes da incidência do imposto sobre a renda. Mas e os rendimentos advindos de aplicações financeiras, também estão imunes? E os ganhos dos padres, pastores, dentre outros, estariam da mesma forma albergados pela proteção constitucional?

São os desdobramentos destas e de outras questões afins, até hoje não analisadas de forma sistemática, que serão um dos focos do presente trabalho.

Outro exemplo claro de interpretação restrita das imunidades se dá, *v. g.*, na incidência dos chamados impostos indiretos, ou seja, aqueles em relação aos quais os templos não são contribuintes de direito, mas apenas de fato. Não obstante estas entidades imunes não se enquadrem dentro da moldura legal que define o sujeito passivo previsto na hipótese de incidência tributária de tais impostos, os templos acabam por ter de suportar o ônus destes tributos, o que se nos afigura em desacordo com o espírito constitucional. É o que se observa na incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços incidente sobre o consumo de energia elétrica e utilização dos serviços de telefonia. Embora estejam imunizadas, as instituições religiosas têm tido de arcar, enquanto contribuintes de fato, com o pagamento deste imposto estadual, sendo ele (in)devidamente destacado nas faturas mensais respectivas.

O mesmo fenômeno se dá na incidência do imposto sobre produtos industrializados em relação às mercadorias e bens de consumo adquiridos pelos templos religiosos. É o que ocorre com os materiais e equipamentos utilizados na construção das sedes destas instituições, que, embora sejam adquiridos por entidades imunes, têm acrescido ao seu valor de venda os aludidos impostos.

Parece-nos que em tais casos, como em outros assemelhados, a regra garantidora das imunidades dos templos de qualquer culto não vem sendo devidamente respeitada. Eis porque a análise de tais incidências também será objeto de nossa pesquisa.

Em relação às imunidades tributárias, a interpretação que se há de fazer deve partir sempre dos vetores principiológicos assentados na Constituição. Desta feita, as regras hermenêuticas aplicáveis aos casos que serão estudados não são aquelas de caráter restritivo utilizáveis para as normas infraconstitucionais, mas sim as decorrentes da nova hermenêutica constitucional, segundo a qual os valores contidos nos princípios assentados na Carta Magna devem se sobrepor às regras jurídicas.

A partir deste enfoque, analisaremos, diante da nova ordem constitucional erigida a partir da Carta de 1988, a amplitude da imunidade religiosa em relação aos impostos diretos e a constitucionalidade da incidência dos impostos indiretos sobre os bens, mercadorias e serviços adquiridos ou tomados pelos templos de qualquer culto. Pristas como o da proporcionalidade e o da razoabilidade, bem como alguns precedentes jurisprudenciais, serão devidamente trazidos à lume para uma análise precisa das respostas que buscaremos.

Trata-se, portanto, de um estudo voltado para uma temática que, de longa data, já vem sendo objeto de acuradas reflexões por parte da doutrina, bem como de pronunciamentos do Poder Judiciário. No entanto, ainda não se construiu nenhuma sistematização precisa e abrangente sobre o tema.

Eventuais polêmicas e reações menos amistosas certamente surgirão. Contudo, estamos dispostos a assumir a responsabilidade por nossa despreziosa ousadia, sabendo que só assim pode o Direito trilhar caminhos mais condizentes com a proposta principiológica e aberta que deve informar a sua compreensão no século XXI.

2 DIREITO E RELIGIOSIDADE

Tão própria da condição humana quanto a necessidade de se alimentar, de viver em sociedade, reproduzir-se ou descansar, dentre tantas outras, é a sua natureza religiosa. Parafraseando Aristóteles, que afirmou quase 25 séculos atrás que o “homem é um animal político”¹, poderíamos dizer, sem qualquer hesitação, que o homem também é “um animal religioso”, fadado a defrontar, em algum instante de sua vida, muitas das indagações de ordem metafísica e filosófica que são despertadas pelos questionamentos da fé.

Apontando esta característica tão inerente ao homem, Marcílio Gonçalves é preciso ao afirmar que:

O sentimento religioso é a mais complexa inclinação que se pode descobrir no fundo do coração humano. Em torno dessa tendência básica e fundamental, agrupam-se todas as espécies de mitos, aspirações, entusiasmos, curiosidades e pensamentos sutis sobre o universo infinito e sobre a vida nele existente e na própria terra inclusive.²

Com efeito, neste momento, em todo o mundo, milhões de católicos comungam do Corpo de Cristo em suas celebrações sagradas; o povo islâmico se prostra, em reverência, na direção de Meca, em uma de suas cinco orações diárias; cerca de 400 milhões de budistas em todo o planeta continuam sua busca interior para encontrar, dentro do próprio “eu”, o estado de nirvana; iogues hindus seguem sua luta silenciosa, buscando libertar-se das limitações da mente e das falsas compreensões da vida; confucionistas reverenciam a ordem social e a sabedoria própria da velhice; judeus buscam na Torah o significado da vida e a fonte de sua força espiritual; xintoístas japoneses cultuam seus antepassados na esperança de terem uma vida próspera e abençoada, para si e para sua nação; enfim, o grande caldeirão de crenças e convicções religiosas não deixa nunca de ferver, alimentando a razão de existir e dando sentido à vida de homens e mulheres em todo o mundo.

¹ ARISTÓTELES. *A Política*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 05.

² GONÇALVES, Marcílio Dias de Matos. *O crepúsculo das religiões*. Fortaleza: Premium, 2005, p. 14.

Inúmeras culturas, povos e etnias buscam, como que em silenciosa marcha, as graças de Deus em todo o planeta, tentando se re-ligar¹, cada qual ao seu modo, ao Grande Arquiteto do universo. Oportuno o questionamento de Huston Smith, que achava difícil saber “como soarão elas vistas de cima? Uma babel confusa ou vozes se misturando em estranha e etérea harmonia?”².

Onde, em qual destas incontáveis manifestações do homem “animal religioso”, estaria a verdade? Será que uma religião está em posição mais privilegiada que as outras? Em que lugar se encontra o verdadeiro “Deus”, a verdadeira fé? Afinal, qual seria a religião de Deus, a religião verdadeira? O líder hindu Mahatma Ghandi, homem que deve parte de sua grandeza ao fato de não ter vivido preso a rótulos religiosos, deixou dito que “a verdade tornou-se meu único objetivo.”³. Mas, enfim, o que é a verdade?

A busca pela verdade, suas implicações, seu pretensão relativismo ou mesmo os valores universais dos quais ela se pretende depositária têm raízes profundas na filosofia antiga e sedimenta-se com peculiar roupagem nos mais diversos palcos religiosos. Rememoremos o encontro entre Jesus e Pilatos, às vésperas da crucificação, quando ambos travaram o seguinte diálogo:

‘Então tu és o rei dos judeus?’ Respondeu-lhe Jesus: ‘Meu reino não é deste mundo. Se o meu reino fosse deste mundo, a minha gente houvera combatido para impedir que eu caísse nas mãos dos judeus; mas, o meu reino ainda não é aqui.’ Disse-lhe então Pilatos: ‘És, pois, rei?’ Jesus lhe respondeu: ‘Tu o dizes; sou rei; não nasci e não vim a este mundo senão para dar testemunho da verdade. Aquele que pertence à verdade escuta a minha voz.’ Por fim Pilatos lhe pergunta: ‘A verdade? Mas que é a verdade?’⁴

Jesus cala diante da última pergunta de Pilatos. Mas seu silêncio é pleno de significado, ilustrando bem algumas das reflexões despertadas pela natureza religiosa do homem quando em sua busca pelas verdades universais, eternas e divinas. Parece-nos que em Jesus não residia qualquer dúvida sobre o que era “a verdade”⁵, mas sim a certeza de que ele poderia tentar explicar mil vezes a verdade que conhecia para Pilatos que este, por não se encontrar devidamente preparado para ouvi-la naquele momento, jamais a entenderia.

¹ Etimologicamente, a palavra “religião” vem justamente do latim *religare*, cujo sentido é justamente o de “ligar novamente as pessoas a Deus”.

² SMITH, Huston. *As religiões do mundo*. 3. ed. São Paulo: Cultrix, 2002, p. 20.

³ Disponível em: < <http://www.angelfire.com/bug/cae/gandi.html> >. Acesso em: 4 maio 2006.

⁴ Evangelho de João, cap. XVIII, vv. 33, 36 e 37.

⁵ Conforme dão entender outras passagens do Evangelho, quando Ele diz: “conhecereis a verdade e a verdade vos tornará livres” (Evangelho de João, cap. 08, v. 32).

Este grandiloquente silêncio em torno das verdades espirituais também é visto na vida de outros líderes religiosos. Buda, tido como um dos grandes sábios da humanidade, e cujo nome significa exatamente “o desperto”, “o iluminado”, ou seja, aquele que se libertou dos limites da compreensão finita da vida, também era conhecido como “o sábio silencioso”. É o que nos lembra Huston Smith:

Elogios a Buda são abundantes nos textos e uma das razões disso, sem dúvida, é que nenhuma descrição jamais satisfizesse completamente seus discípulos. Depois que as palavras deram tudo de si, permanecia no mestre a essência do mistério – profundezas insondáveis que a linguagem nunca poderia expressar, porque o pensamento não as alcançava. O discípulo reverenciava e amava aquilo que conseguia compreender, porém havia mais, havia algo inesgotável. Até o fim Buda permaneceu metade luz, metade sombra, desafiando a compreensão total. Por isso, os discípulos o chamavam de Sakyamuni, o ‘sábio (muni) silencioso do clã dos Sakya’, símbolo de algo que permanecia além de tudo que pudesse ser dito e compreendido. E também o chamavam de Tathagata, o ‘Conquistador da Verdade’, o ‘Perfeitamente Iluminado’, pois ‘somente ele conhece e vê, face a face, todo o Universo’.¹

Parece-nos que na procura pela Verdade o homem geralmente não enxerga as coisas como são, e sim a partir daquilo que ele, homem, é. Isto porque, embora a verdade possa até ser algo absoluto, são várias as suas dimensões, o que faz com que a compreensão que dela o homem alcança seja relativa, variando a depender do sujeito, da sociedade, da cultura, da época etc. Talvez por essa razão Gibran Khalil Gibran, pela voz do profeta Al-Mustafa, tenha dito “não digais: ‘encontrei a verdade’. Dizei de preferência: ‘encontrei uma verdade’”².

O escritor Scott Adams utiliza-se de interessante alegoria para tratar do assunto. Referido autor afirma que, principalmente em razão das limitações do ser-humano, ninguém pode se arrogar como sendo o legítimo concessionário da verdade. Vejamos um trecho do diálogo em que um sábio e seu aprendiz discutem a verdadeira religião:

- Por que razão as pessoas têm diferentes religiões? Parece que a melhor acabaria por vencer, finalmente, e iríamos acreditar na mesma coisa.

- Imagine que um grupo de abelhas curiosas pousasse do lado de fora da janela de uma igreja. Cada abelha está vendo o interior através de um pedaço diferente do vitral. Para uma delas, o interior da igreja é todo vermelho. Para outra, ele é todo amarelo, e assim por diante. As abelhas não podem vivenciar diretamente o interior da igreja; elas só podem vê-lo. Não podem jamais tocar o interior, nem cheirá-lo, nem interagir com ele de forma alguma. Se as abelhas pudessem falar, talvez discutissem sobre a cor do interior. Cada abelha se agarraria à sua versão, incapaz de entender que as outras estiveram olhando através de trechos diferentes do vitral. Nem irão entender a finalidade da igreja, nem como ela surgiu ali, nem coisa alguma sobre ela. O cérebro de uma abelha não é capaz de tais coisas.

¹ SMITH, Huston, op. cit., p. 99.

² GIBRAN, Khalil. *O profeta*. Rio de Janeiro: ACIGI, ano, p. 52.

Mas essas abelhas são curiosas. Quando não entendem uma coisa sentem-se inquietas e infelizes. A longo prazo, as abelhas teriam de escolher entre a permanente curiosidade, um estado mental incômodo, e a ilusão. As abelhas não gostam dessas opções. De preferência, elas conheceriam a verdadeira cor do recinto da igreja e a finalidade desta; contudo, cérebros de abelhas não foram projetados para esse nível de compreensão. Elas têm de escolher uma das duas coisas possíveis: ou o desconforto ou a auto-ilusão. As abelhas que optarem pelo desconforto serão uma companhia desagradável e acabarão no ostracismo. As abelhas que optarem pela auto-ilusão formarão um grupo no intuito de reforçar sua visão de um recinto avermelhado, ou de um recinto amarelado e assim por diante.

- Então você está dizendo que nós somos como abelhas estúpidas?
- Pior. Nós somos curiosos.¹

Poderíamos, deste modo, conferir a qualquer uma das “abelhas” o poder de afirmar que seriam as únicas com a razão, detentoras da verdade, apontando as demais como erradas? De maneira alguma, pois alguns prismas distorcem mais a visão do que outros, possuem cores diferentes, permitem enxergar o objeto visualizado a partir de outros ângulos, o que não quer dizer que, em razão disso, eles sejam necessariamente errados em relação aos demais. A própria subjetividade e a incapacidade intelectual de cada uma das abelhas também afetam a maneira de compreender o que estão vendo.

Algumas delas poderiam até mesmo estar observando a celebração religiosa através de um vidro impecavelmente transparente, ou mesmo de dentro da igreja, mas ainda assim elas não poderiam se arrogar como sendo as únicas corretas, pois suas idiossincrasias e limitações mentais influem na interpretação e compreensão daquilo que se vê.

O próprio ser humano, por mais genial e criativo que possa ser, é inegavelmente limitado em sua capacidade pensante. Por mais que queira se aprofundar no conhecimento de determinadas coisas, sua capacidade mental, tal como a das abelhas, esbarra em imponentes muros intelectivos, pois como nos lembra Marcelo Gleiser: “Quando tentamos entender o universo como um todo, somos limitados pela nossa perspectiva interna, como um peixe inteligente que tenta descrever o oceano como um todo.”²

Por estas e outras razões, parece-nos que, enquanto humanidade, encontramos-nos ainda longe de um referencial seguro, seja filosófico, científico ou religioso, a partir de onde possamos extrair a “verdadeira verdade”, despida de relativismos e dúvidas. No entanto, não obstante reconheçamos a dificuldade de tal busca, jamais poderíamos menosprezar o desejo do ser humano de sempre querer saber mais, questionando-se, desafiando suas próprias crenças e tradições, buscando novos caminhos e refazendo, através de novos prismas, antigas

¹ ADAMS, Scott. *Partículas de Deus*. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002, p. 129.

² GLEISER, Marcelo. *A dança do universo*. São Paulo: Companhia das Letras, 2002, p. 22.

perguntas de ordem metafísica. E nesta busca, no papel catalisador deste processo de libertar a mente e o espírito do homem, surge a importância das religiões. De todas elas.

As religiões, portanto, devem capitanear o processo de descobrimento e libertação do indivíduo, levando-o a refletir, de maneira sadia, honesta e responsável, sobre as perguntas fundamentais que permeiam a vida de qualquer um: “quem somos nós”, “de onde viemos”, “para onde vamos”, “porque estamos aqui” etc. Ao invés de servir de freio à mente humana, as religiões devem ser o propulsor do engrandecimento e do amadurecimento espiritual do homem.

E quando esta jornada religiosa segue por este caminho, são inúmeros os benefícios que podem advir aos que o trilham: sentido para a vida e para os seus problemas; estímulo à solidariedade, à temperança e ao perdão; paz de espírito; saúde psíquica etc.

E o Estado não fica alheio a esta realidade, daí porque, embora não mais venha sendo um “patrocinador” das religiões, ele procura facilitar suas atividades de diversas maneiras, notadamente no âmbito dos direitos fundamentais, com reflexos no Direito Tributário.

Mas as religiões não podem empreender esta tarefa tão hercúlea de pretender dissecar a verdade da vida tentando entendê-la através de lentes monocromáticas, ou seja, de modo dissociado dos inúmeros outros prismas que se entrecruzam. Dessa forma, em última análise, ser, estar e devir formam uma única realidade conhecida, embora não necessariamente compreensível.

O indivíduo, portanto, é sempre o ser humano integral, somatório de sua natureza bio-psíquica, social, cultural, moral, religiosa, estética etc. É este precisamente o ponto de vista de Fritjof Capra:

A divisão entre espírito e matéria levou à concepção do universo como um sistema mecânico que consiste em objetos separados, os quais, por sua vez, foram reduzidos a seus componentes materiais fundamentais cujas propriedades e interações, acredita-se, determinam completamente todos os fenômenos naturais. Essa concepção cartesiana da natureza foi, além disso, estendida aos organismos vivos, considerados máquinas constituídas de peças separadas.¹

Vemos, portanto, que a maneira de compreender a realidade é que pode ser fracionada segundo aspectos científicos, sociológicos, filosóficos, religiosos, dentre outros. Porém, isto se dá por razões meramente didáticas, e não ontológicas. Poderíamos dizer que a religião do

¹ CAPRA, Fritjof. *O ponto de mutação*. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2005, p. 37.

homem é, na realidade, a sua conduta diária, suas ações e as conseqüências daí advindas. Afinal, como poderíamos separar, na essência, o que é de Deus do que é do homem, e a sua fé de suas atitudes? Grande ingenuidade espiritual a daqueles que pensam ser possível separar o tempo entre as horas que são dedicadas ao sagrado e aquelas reservadas ao profano. O homem é um só.

Daí porque se torna impossível pretender entender Direito e Religiosidade como realidades estanques e impenetráveis entre si. Pelo contrario. A historia da humanidade é o relato de como a mistura dos diversos elementos que compõem o homem – não só Direito e Religião – acabaram por produzir o mundo do século XXI. É o que nos lembra Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A religião é normativa, por isso que predetermina os comportamentos que deseja ou rejeita. O ‘de onde venho’, ‘para onde vou’ e ‘como me situarei depois da morte’ – campo de eleição de toda metafísica – é o terreno onde fincam pés as religiões, fortes sistemas normativos, mormente no mundo da tradição judaico-cristã, ou seja, as civilizações do Oriente Médio e ocidentais. Nas sociedades mais antigas, os sumos sacerdotes quase sempre, como ocorreu inclusive com os papas, empolgaram o poder político. Estado e Religião viviam amalgamados. Os preceitos morais estavam embutidos nos mandamentos da Religião, e esta, freqüentemente, continha códigos jurídicos. Os Dez Mandamentos, com o ‘não matarás’, ‘não roubarás’, ‘não desejarás a mulher do próximo’, já não são codificação jurídica? O ‘honrarás pai e mãe’ já denota a indução da moral utilitária. Entre os humanos ‘prestantes’ é preciso cuidar e venerar os velhos ‘imprestáveis’. Onde falha o amor solidário reentra o dever moral. Confúcio fez da veneração aos idosos o pilar da moral chinesa clássica. Os historiadores do Direito ou os arqueólogos jurídicos dizem que em Roma houve um tempo em que não se distinguia a Lex (Lei dos homens) da Fas (Lei divina). Sófocles, na peça teatral Antígona, a seu turno, mostra o conflito entre preceitos religiosos e normas jurídicas antinaturais. A separação entre a Igreja e o Estado (o Estado laico) é recente. E mais recente ainda a renúncia das igrejas em exercer o poder temporal. O catolicismo da Inquisição era poder político na real acepção do termo. E, até hoje, os aiatolás islâmicos pensam governar em nome de Deus, aplicando os mandamentos do Corão em lugar dos códigos laicos.¹

E mais adiante complementa seu relato, ao lembrar-nos que:

Quanto à Religião, foi preciso esperar a teologia do amor e do perdão contra a da culpa e do castigo para entender o fenômeno religioso mais como alegria pessoal do que como estrutura implacável de poder normativo com base em ameaças. Teilhard de Chardin, que foi cientista e teólogo católico, jamais negou que nós somos o elo final e pensante da evolução das espécies e que nossos corpos e mentes resultam da primeira molécula surgida no planeta no dealbar da vida, depois de longo processo evolutivo. Nem por isso deixou de ver, na evolução, uma formidável epopéia; viu o mais complexo surgindo do mais simples e o espírito resultando da carne num plano majestoso, cuja razão humana, imersa em profunda vertigem, não explica, mas a alma pressente: a caminhada da consciência para o ponto ômega, para Ele que, fora do tempo, funda o homem e a história. Haverá um tempo em que igrejas e doutrinas morais e religiosas serão, talvez, desnecessárias, e o homem estará como o centro de

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 09.

todas as coisas sob a proteção do Absoluto. É o que prometem todas as escatologias.¹

A partir do reconhecimento deste sincretismo jurídico-religioso, vamos verificar que, ao longo da história, o Estado, pelo menos em boa parte das nações ocidentais, tem se laicizado, buscando separar, ao menos oficialmente, o sagrado do profano, enquanto ao mesmo tempo busca proteger, agora por vias indiretas, o sentimento de religiosidade, a liberdade religiosa. É o que acontece não só quando as mais diversas constituições asseguram a liberdade de crença, mas quando também favorecem a instrumentalização dos cultos, ao preverem expressamente que não serão cobrados quaisquer tributos/impostos dos templos religiosos.

¹ Ibid., p. 11.

3 A LIBERDADE RELIGIOSA

3.1 O princípio da liberdade de crença religiosa

Liberdade, Igualdade e Fraternidade. O Estado moderno consagrou¹ como suas pilastras fundamentais os sobreditos direitos, popularizados pela doutrina como de primeira, segunda e terceira geração. Duzentos anos após sua proclamação, o lema da Revolução Francesa hoje permeia a imensa maioria dos ordenamentos jurídicos ocidentais, inspirando não só legisladores, como também juristas e demais intérpretes do direito.

Na trilha destes valores fundamentais, notadamente daquele dito de primeira geração, ou seja, a liberdade, surge, como um de seus mais imediatos corolários jurídicos, o direito à liberdade de crença religiosa.

Com efeito, o advento da idade contemporânea fez com que o Estado, ao mesmo tempo em que iniciava um tortuoso, mas irrefreável, processo de laicização, caminhasse pela seara da tolerância religiosa, fazendo com que a liberdade individual também pudesse se manifestar por meio da livre manifestação da fé. Católicos apostólicos romanos, católicos ortodoxos, protestantes, judeus, muçulmanos, enfim, a grande plêiade de doutrinas sagradas que compõe a pluralidade de consciências em todos os rincões deste planeta passou a encontrar, pelo menos no palco jurídico, terreno amistoso para suas manifestações. Porém, isto não quer dizer que este convívio venha sendo fácil, haja vista os inúmeros conflitos de ordem política, cultural e social que ainda são vistos em diversas nações e que possuem na questão religiosa sua justificativa mais decantada.²

Mesmo com a secularização do Estado, a temática religiosa nunca deixou de se fazer presente nos textos legais, notadamente nos constitucionais. E na maioria das nações ocidentais prevalece, com uma ou outra particularidade, o respeito à liberdade de crença.

¹ Pelo menos no âmbito normativo, e não necessariamente nesta ordem.

² Basta vermos os conflitos entre judeus e palestinos em Israel; católicos e protestantes na Irlanda; sunitas e xiitas no Oriente Médio, especialmente no Iraque, dentre outros.

Na Constituição espanhola podemos verificar a garantia do respeito à liberdade religiosa, porém ainda atrelada a uma nítida influência da Igreja Católica nas atividades do Estado. Vejamos:

Artículo 16.

- 1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin mas limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.*
- 2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.*
- 3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones.*

Em Portugal, a Constituição, fiel às tradições democráticas da Revolução Francesa, também assegura a plena liberdade de crença religiosa:

Artigo 41.º (Liberdade de consciência, de religião e de culto)

- 1. A liberdade de consciência, de religião e de culto é inviolável.*
- 2. Ninguém pode ser perseguido, privado de direitos ou isento de obrigações ou deveres cívicos por causa das suas convicções ou prática religiosa.*
- 3. Ninguém pode ser perguntado por qualquer autoridade acerca das suas convicções ou prática religiosa, salvo para recolha de dados estatísticos não individualmente identificáveis, nem ser prejudicado por se recusar a responder.*
- 4. As igrejas e outras comunidades religiosas estão separadas do Estado e são livres na sua organização e no exercício das suas funções e do culto.*
- 5. É garantida a liberdade de ensino de qualquer religião praticado no âmbito da respectiva confissão, bem como a utilização de meios de comunicação social próprios para o prosseguimento das suas actividades.*
- 6. É garantido o direito à objecção de consciência, nos termos da lei.*

Em outros países, a proteção jurídica que se dá às instituições religiosas vai além dos direitos fundamentais, chegando até mesmo a ultrapassar as raias das imunidades e/ou isenções para se manifestar inclusive por meio de subsídios estatais a determinadas igrejas, ou ainda através de autorizações para instituir e cobrar impostos. É o que nos narra Misabel Abreu Machado Derzi:

Relata-nos ainda William Swindler que a Corte Constitucional norte-americana, em 1970, considerou constitucionais as leis que determinavam a ‘guarda’ do domingo, assim como a prática de reconhecimento de imunidade tributária para as propriedades da igreja. São comuns ainda as ajudas financeiras para escolas religiosas não públicas. (Cf. *Court and Constitution in the 20th Century: A Modern Interpretation*, New York, Bobbs-Merrill Company, Inc., 1974, p. 173.)

Em outros países, entretanto, a Constituição prevê a criação de imposto em favor das igrejas, mesmo consagrando a liberdade religiosa e a separação entre Estado e Igreja. Assim, o art. 140 da Lei Fundamental da Alemanha, em vigor, convalida diversos dispositivos da Constituição de Weimar de 1919, entre os quais se estabelece:

‘As sociedades religiosas que forem corporações de direito público têm o direito de cobrar impostos de acordo com as disposições legais dos Estados, com base nas listas de contribuições civis’. (Art. 137, VI).

Essas são as fontes jurídicas do chamado imposto para a Igreja (Kirchensteuer) dos tedesos: as normas constitucionais da Federação, dos Estados, as leis estaduais do imposto e as normas de execução. De acordo com tais leis, o tributo de igreja assume a forma de adicional ao imposto de renda, adicional ao imposto sobre o patrimônio ou ao imposto territorial.

Leciona Klaus Tipke:

‘O Estado reconhece como obrigatórios os regulamentos de associações de Igrejas, dentro dos limites desses regulamentos, na medida em que reconhecem as leis válidas no âmbito jurídico estatal.

O dever de pagar o imposto para a igreja termina – além do caso de morte do contribuinte e mudança de domicílio ou de residência habitual – na hipótese de desligamento da Igreja, segundo os preceitos legais válidos. De acordo com as normas estaduais vigentes, não se reconhece a saída de um membro da Igreja, apenas para deixar de pagar imposto, se esse membro mantém a sua participação na Igreja.

Somente membros da Igreja podem ser tributados por meio de imposto legalmente instituído, mas não pessoas que não pertençam a alguma comunidade religiosa apta ao imposto’. (Cf. *Steuerrecht*, 9, *Alf Köln*. V. *Otto Schmidt*, p. 474-475.)

Em geral, além do caso alemão que chega ao extremo de converter o dízimo espiritual em imposto, muitos outros sistemas jurídicos favorecem as ordens religiosas com isenções e mesmo subsídios, por meio de transferências orçamentárias. Mas isso somente acontece quando tais corporações ou instituições desenvolvem atividades filantrópicas e caritativas, seja no campo da educação, da saúde ou da assistência social. Vale dizer, auxiliam o Estado no cumprimento de tarefas de natureza pública e, ao mesmo tempo, demonstram total desinteresse econômico. São *non profits*.¹

Podemos perceber, na verdade, que a separação entre Direito e Religião há muito tempo pretendida ainda não é absoluta. Em verdade, a separação total nunca existirá, pois se estaria a lutar contra a natureza humana e a própria realidade social e cultural dos povos. Esta tarefa não condiz com os propósitos do direito, que antes de tudo deve ser lógico e alimentado pelos valores culturais da sociedade que pretende regular. O que continua a ser reclamado em diversos ordenamentos jurídicos, inclusive o nosso, é uma média cada vez mais razoável de

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 309.

equilíbrio entre valores religiosos e políticos. Eis justamente uma das colaborações que também pretendemos dar com o nosso estudo.

3.2 A liberdade religiosa no direito brasileiro

Desde a promulgação da Constituição de 1891 – Carta que foi a responsável pela laicização do estado brasileiro, quando houve então o rompimento definitivo dos laços estatais com a Igreja Católica Apostólica Romana – que o princípio da liberdade religiosa está consagrado em nossos textos constitucionais. Podemos ver no artigo 11, 2º, de nossa primeira Constituição republicana que era “vedado aos Estados, como à União, estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”. E mais adiante, no art. 72, § 3º, assegurava-se que “todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum”.

Interessante perceber que foi grande a preocupação dos republicanos, talvez ainda em virtude das lutas travadas em torno da “questão religiosa”, que foi uma das principais causas de enfraquecimento do Império, em delinear de forma bastante nítida, no novo texto constitucional, a nascente separação entre Igreja e Estado, conforme podemos inferir da análise do mesmo art. 72, § 7º, da comentada Carta Política. Ali se dispunha que “nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados”.

Com a cisão entre Estado e Igreja, finalmente formalizada em um documento jurídico-político, podemos perceber que as liberdades individuais de crença permaneciam respeitadas e, por que não dizer, até mesmo fortalecidas, já que ao Estado não cabia mais intervir em questões de natureza espiritual, mas apenas assegurar a todos a garantia de liberdade de culto, fosse ele de caráter católico, evangélico, afro-brasileiro ou mesmo de origens orientais. Pode-se perceber que houve, de modo imediatamente reflexivo à secularização do Estado, o reconhecimento da liberdade de crença e consciência religiosa.

As razões finalísticas desta tutela estatal confundem-se mesmo com as razões de ser do próprio Estado, enquanto instrumento que este deve ser para o atingimento de determinados fins.

Nas Constituições de 1934 (art. 17, II) e 1937 (art. 37, b, c/c art. 122, 4º) a liberdade de crença continuou sendo assegurada, mas em termos ainda restritos à mera manifestação de consciência. O princípio irá desenvolver seus desdobramentos a partir da Constituição de 1946 (art. 31, V, b), quando passou a figurar de modo expreso no texto constitucional a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, preceito esse que foi repetido nas Constituições de 1967 (art. 20, III, b) e de 1969 (art. 19, III, b).

Atualmente, o direito à liberdade de crença religiosa está assegurado no art. 5º, VI, da CF/88, no qual se afirma que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias”.

Já a imunidade dos templos, que é ao mesmo tempo um corolário da liberdade religiosa e um estímulo ao exercício desta mesma liberdade, está positivada no artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal de 1988, no qual está garantido que:

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

VI – instituir impostos sobre:

c) templos de qualquer culto.

O aludido princípio constitucional consagra e protege uma realidade incontestável, qual seja, a de que incontáveis instituições religiosas prestam importantes serviços à sociedade como um todo, sejam imbuídos do espírito de solidariedade e fraternidade cristãs, ou mesmo inspirados em preceitos ético-religiosos diversos, como é o caso das religiões orientais e afro-brasileiras, limitada esta liberdade sempre pelo bem-estar coletivo e individual, ou seja, pelos demais direitos fundamentais.

Portanto, toda instituição que mantenha como objetivo em seus estatutos jurídicos as atividades genuinamente religiosas amolda-se à conceituação constitucional de templo de qualquer culto, fazendo jus às imunidades consagradas no art. 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, os templos religiosos já usufruem – pelo menos no plano deontológico – das prerrogativas constitucionais previstas no retromencionado dispositivo, de sorte que não devem ser compelidos a pagar aqueles impostos dos quais seriam os naturais contribuintes, tais como o imposto sobre a propriedade territorial urbana sobre os terrenos que utilizam nas suas atividades institucionais, impostos sobre serviços de qualquer natureza em relação às

atividades neles desenvolvidas, bem como imposto sobre a renda incidente sobre doações recebidas etc.

Não desconhecemos que a imunidade religiosa pode vir a ser utilizada eventualmente como um instrumento facilitador na consecução de objetivos escusos, como o enriquecimento de determinadas pessoas, o que, se não é ilegal, é pelo menos imoral. É este o caso de determinadas instituições que se protegem debaixo de algum rótulo religioso para eventualmente explorar a boa-fé, o desespero e a ingenuidade de muitos, com o objetivo maior de conquistar dinheiro e poder. Este, definitivamente, não deve ser o escopo das religiões.

Porém, não se pode pretender limitar um instituto tão importante como o da imunidade religiosa em função de eventuais abusos que dela possam surgir. Estar-se-ia penalizando a maioria destas instituições, que trabalham de maneira séria, para penalizar uma pequena faixa de exploradores da fé.

Não se pode punir o “justo” pelo erro do “pecador”, pois os benefícios que advêm dos benefícios imunizantes são muito maiores do que eventuais prejuízos que possam surgir pela manipulação abusiva da religião, que pode e deve ser combatida pelas autoridades fazendárias e policiais competentes em caso de flagrante desrespeito à ordem constitucional, inclusive afastando as prerrogativas advindas da imunidade tributária.

4 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias existem dentro do ordenamento jurídico como mecanismos de vedação expressa ao poder de tributar. Tais normas comportam desdobramentos de diversos princípios abarcados pela ordem jurídica, como os princípios federativo, da liberdade e pluralidade partidária, da liberdade religiosa, de proteção à cultura, dentre outros.

As normas imunizantes sempre têm sede normativa no corpo constitucional. Em nossa Carta Magna de 1988, elas ficaram consagradas em diversos dispositivos, e não apenas no capítulo das “Limitações do Poder de Tributar”. Sua função primordial é a de exercer uma função de tutela sobre determinadas instituições, pessoas e objetos contra a incidência de quaisquer impostos, possibilitando uma efetiva concretização de alguns direitos fundamentais – como o da liberdade de culto e de informação – ou mesmo buscando harmonizar o equilíbrio da Federação.

O tema das imunidades encontra-se, no âmbito da Teoria Geral do Direito Tributário, intimamente entrelaçado com as regras atinentes à competência dos poderes tributantes. Tais normas imunizantes proíbem o poder legislativo dos diversos entes da federação de exercer sua competência em relação a determinados atos, fatos ou pessoas.

Segundo a já conhecida conceituação de Paulo de Barros Carvalho, as imunidades tributárias seriam:

[...] uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹

Luciano Amaro partilha do mesmo entendimento, vinculando a compreensão do instituto das imunidades ao próprio nascedouro da obrigação tributária, ou seja, à questão da delimitação das competências políticas, posto que:

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 178.

As imunidades tributárias, a exemplo dos demais instrumentos de limitação ao poder de tributar, têm, pois, como função, atuar coordenadamente com a norma constitucional que atribui a competência, no sentido de demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos. Ultrapassadas essas fronteiras, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente. A lei que pretendesse tributar situação imune estaria exercendo competência tributária que não lhe é autorizada pela Constituição.”¹

Em nossa ordem constitucional, as imunidades tributárias estão consagradas em diversos dispositivos constitucionais, não estando tais regras adstritas ao título que trata do Sistema Tributário Nacional². No entanto, podemos encontrá-las de forma mais explícita principalmente no artigo 150, inciso VI, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” da Carta Magna. Vejamos:

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.

Podemos perceber nos dispositivos atinentes às imunidades a preocupação do legislador constituinte em assegurar os benefícios advindos de tais regras, mas ao mesmo tempo busca-se preservar a necessária isonomia que deve presidir este instituto tributário. Deste modo, objetivando evitar a utilização abusiva desta garantia, foi que o constituinte ressaltou, nos parágrafos segundo, terceiro e quarto do art. 150, a eficácia das regras imunizantes apenas em relação aos fatos geradores vinculados às finalidades essenciais dos eventuais sujeitos passivos das exações tributárias. Eis o disposto na Lei Fundamental:

[...]

§ 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.

¹ AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. Pesquisas tributárias. Nova série 4. São Paulo: RT, 1998, p. 144.

² *Ibid.*, 1998, p. 104.

§ 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.

Ressaltemos inclusive que, em face da importância cada vez maior de se impor limites à sanha arrecadatória do Estado, as “Limitações ao Poder de Tributar” ganharam, com o advento da nova ordem constitucional inaugurada a 5 de outubro de 1988, status de direito fundamental, o que faz com que referidas limitações constituam-se em verdadeiras cláusulas pétreas¹, estando fora da esfera reformista do poder constituinte derivado. É este não só o ponto de vista de inúmeros tributaristas, como também o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), como restou bem assentado no julgamento da ADIN 939-7/DF. Nesta ação, o Min. Celso de Mello teceu importantes considerações sobre o tema:

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fato de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas. Cumpre não desconhecer, neste ponto, a grave advertência lançada pelo saudoso Min. Aliomar Baleeiro (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 191, 5ª edição, 1977, Forense), para quem revela-se certo e inquestionável o fato de que ‘... o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade de manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático².

Juristas de escol ratificam o status de perenidade das normas imunizantes. Dentre eles está Ricardo Lobo Torres, para quem toda imunidade que for uma decorrência das liberdades e direitos individuais é irrevogável, uma vez que seu fundamento é suprapositivo e preexistente ao direito positivo, enquanto aquelas que não são garantias de direitos humanos seriam revogáveis por meio de emenda constitucional³.

¹ Em sentido contrário, entendendo que as imunidades não são cláusulas pétreas, podendo ser modificadas por emenda constitucional, ver CARVALHO, Cristiano. *São as imunidades cláusulas pétreas? Imunidade tributária*. São Paulo: MP, 2005, p. 77-90.

² Trecho do voto do Min. Celso de Mello – STF – Pleno – ADIn 939-7/DF, Rel. Min. Sidney Sanhces, DJU .18 mar. 1994, p. 5165.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 71.

Partilhando do mesmo ponto de vista, Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera resolutamente que:

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, § 4º, da CF).¹

Como vemos, as imunidades deixaram de ter importância apenas no contexto da tributação, para serem alçadas a verdadeiro meio de concretização de direitos fundamentais. Em face desta realidade, a compreensão deste instituto demanda novos métodos hermenêuticos, uma nova postura do intérprete, a fim de que os objetivos buscados possam ser prioritariamente perseguidos.

4.1 Imunidade, isenção, tributação à alíquota zero e não-incidência

Será importante para todo o transcorrer do nosso estudo deixarmos bem assentadas as distinções entre institutos exonerativos diversos que, embora sejam semelhantes nos efeitos – pois fazem com que o tributo deixe de ser recolhido aos cofres públicos –, possuem origem e natureza jurídica diferentes. É o caso de verificarmos, à luz da teoria geral do direito tributário, as dessemelhanças entre imunidade, isenção, tributação à alíquota zero e não-incidência.

Imunidade é todo aquele benefício fiscal que exonera um potencial contribuinte de recolher determinado tributo em função da existência de previsão normativa no texto constitucional. A imunidade, portanto, decorre sempre de norma situada no bojo da Carta Magna. A pena precisa de José Souto Maior Borges bem retrata a importância de se localizar este instituto dentro da Constituição, pois:

As imunidades, diferentemente do que ocorre com as isenções, possuem matriz constitucional. A hipótese de incidência imunizante nasce e se mantém sediada na Carta Magna.

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do Direito Constitucional do que um problema do Direito Tributário.

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 199.

A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo.¹

Outrossim, a imunidade prescreve a incompetência das pessoas jurídicas de direito público interno – União, Estados, Municípios e Distrito Federal – de tributarem determinados bens, serviços, operações ou pessoas. A norma imunizante atua em momento antecedente ao da feitura da norma de tributação, instituindo balizas e limitações ao seu hipotético campo de incidência.

As isenções, a seu turno, embora também possuam o condão de fazer com que o contribuinte deixe de recolher o tributo que poderia ser devido, é uma regra de exclusão do crédito tributário prevista na legislação infraconstitucional. A isenção, em verdade, é uma exceção legal feita a parcela da hipótese de incidência tributária, ou do suporte fático desta norma, de modo a retirar-lhes a aptidão para gerar uma eventual obrigação tributária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, embora atribuindo às isenções uma subdivisão em autônomas e heterônomas, bem realça a distinção entre estas e as imunidades, asseverando que:

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.

A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).²

Como podemos ver, as imunidades, diferentemente das isenções, inibem o poder de tributar no seu nascedouro, fazendo com que a hipótese de incidência já seja engendrada com uma “falha em seu DNA”, impedindo assim sua manifestação em determinadas circunstâncias. Na isenção o fenômeno, embora semelhante, possui origem e natureza diversa, pois a norma tributária poderia, em tese, abranger todos os casos de realização do aspecto material da hipótese de incidência tributária, mas uma norma de mesma hierarquia daquela que instituiu o tributo aplica-lhe uma espécie de “enzima inibidora” (regra de exceção), para que em um ou em outro caso ela não venha a incidir e gerar efeitos. Poderíamos afirmar que as normas imunizantes, por serem indelévels, estão incorporadas aos “genes” de formação da

¹ BORGES, José Souto Maior *apud* CARRAZA, Roque Antonio. *A imunidade tributária das empresas estatais. Delegatárias de serviços públicos*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 25.

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 171.

hipótese de incidência, enquanto a isenção, por ser contingente, pode, a qualquer tempo, deixar de existir, bastando que contra ela seja aplicado um específico e eficaz “medicamento” – no caso, outra norma que venha a revogar a isenção.

Tanto as imunidades quanto as isenções são instituídas pelas mais diversas razões, podendo ser elas de ordem política, econômica, social, regional, cultural etc. O fato é que tais institutos são utilizados como instrumento de política tributária e fiscal para estimular ou inibir determinadas condutas, ou mesmo para não dificultar o exercício de outras, reputadas importantes para a sociedade. Ocorre que a primeira delas, a imunidade, sempre terá sede na Carta Magna e promove a exoneração a priori, enquanto a outra, a isenção, decorre da legislação infraconstitucional e se faz presente em momento concomitante ao da ocorrência do fato gerador.

No que tange à tributação com alíquota zero, vamos deparar um método de exoneração com efeitos praticamente idênticos aos da isenção. Está é a posição majoritária da doutrina brasileira, da qual é exemplo a lição de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. É o que vemos a seguir:

O aprofundamento desse estudo mostra também que, logicamente, inexiste distinção entre o fenômeno da regra de isenção e o da alíquota zero. Isenção denominamos a regra-matriz de comportamento, cujo antecedente juridiciza um evento isento e, no conseqüente, uma relação isencional, que confere ao contribuinte (credor nesta relação) o direito subjetivo de não cumprir a prestação tributária e, ao fisco (relação inversa, de débito isencional) o dever subjetivo de não exigir a prestação.

A regra da alíquota zero em nada difere desta estrutura. A distinção está nos enunciados temáticos por conta dos quais o intérprete inicia a busca das significações jurídicas capazes de preencher os seus categoremias (os da regra-matriz).

[...].

Vê-se, logicamente, que o fenômeno é o mesmo ao da regra de isenção.¹

Com efeito, a norma incide sobre o fato impositivo, mas, em função do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária se traduzir por meio da aplicação de uma alíquota igual a zero, nenhum tributo chega a ser devido e recolhido. A vantagem desta espécie de exoneração em relação à isentiva reside na maior mobilidade de se alterar a

¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 118. Discordando do aludido ponto de vista, inclusive abordando decisões do STF sobre o tema, ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 226.

alíquota de determinados impostos por meio de atos do Poder Executivo, o que ocorre em casos como o do IPI e do imposto de importação¹.

Desta feita, em tais casos atingem-se os mesmos objetivos de uma lei isentiva, com a diferença de que se torna desnecessário o trâmite normalmente longo e penoso do processo legislativo exigido para a sua elaboração, uma vez que tais efeitos podem ser conseguidos apenas por meio da aplicação da alíquota zero sobre determinados produtos, serviços, operações etc. O efeito prático acaba sendo o mesmo da isenção, embora os mecanismos de operacionalização deste instituto sejam muito mais fáceis e ágeis de serem utilizados pelo poder público com vistas a dirigir a política econômica e fiscal do Estado.

A não-incidência, por sua vez, não pode ser caracterizada como um instituto exonerativo. Na verdade, ela não significa outra coisa senão que determinados fatos não estão sob o espectro da hipótese de incidência tributária, ou seja, que não se encaixam na moldura normativa prevista na norma legal. Cotejando a não-incidência com a imunidade e a isenção, vejamos o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A imunidade e a isenção são, existem, vêm de entes legais positivos. A não-incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não-ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas, a não-incidência natural ou pura é uma interferência lógica a que se chega por contraste: o que não é o ser é o não-ser. A imunidade e a isenção são declarações de vontade do legislador cuja função é delimitar negativamente o fato jurígeno *ex lege*. A não-incidência é um efeito. É tudo o-que-não-é. Composto o perfil da hipótese de incidência, já no plano da Ciência do Direito, pela conjunção das regras de imposição com as de imunidade e isenção, tudo o que ficar de fora, à volta desse perfil, estará na área de não-incidência.²

Neste caso, não há tributo a pagar simplesmente porque não existe fato gerador. Não existe “norma de não-incidência”, mas sim fatos sobre os quais simplesmente não incide a norma.

4.2 As imunidades se restringem aos impostos

Não obstante a interpretação generosa que se deva dar às imunidades tributárias, ampliando sua eficácia e fazendo com que elas possam ser compreendidas dentro do maior espectro de aplicabilidade possível, há de ficar claro que elas se restringem aos impostos. Isto decorre do próprio texto constitucional, o qual não deixa margem a qualquer tipo de dúvida

¹ Desde que obedecidos, evidentemente, os limites previamente traçados em lei, como determina o art. 153, § 1º, da CF/88.

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 218

quanto às espécies tributárias abrangidas. Ali se afirma peremptoriamente que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto”.

O constituinte usa a expressão “impostos”, e não “tributos”, o que nos impele à necessária conclusão de que não estão abrangidas pelo benefício imunizante as demais espécies tributárias, a saber: as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Este é o entendimento predominante entre a maioria dos tributaristas brasileiros, dentre eles Denise Lucena. Vejamos suas palavras:

De fato, a imunidade prevista na Constituição Federal em seu artigo 150, VI, é restrita aos impostos, não se aplicando às outras espécies tributárias.

O motivo dessa restrição está contido no próprio teor de cada espécie tributária. Os outros tributos, afora os impostos, estão vinculados a determinadas atividades estatais específicas.¹

Com efeito, é justo que assim o seja, pois em razão de as demais espécies tributárias possuírem, diferentemente do que ocorre com os impostos, fatos geradores vinculados a uma determinada prestação estatal, os templos só estariam impelidos a tais exações diante de uma específica e esperada contraprestação do Estado.

Tais entidades, nestes casos, só seriam tributadas na medida em que eventual fato impositivo seu se enquadrasse em uma situação que impelisse o Estado a prover-lhe um benefício direto em contrapartida, seja presente ou futuro². Este entendimento já chegou inclusive a ser referendado pela jurisprudência, conforme podemos ver do seguinte acórdão do STF:

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. É 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.³

¹ RODRIGUES, Denise Lucena. *A imunidade como limitação à competência impositiva*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 48.

² Este é o caso das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, que se destina ao custeio dos benefícios dos segurados, das taxas em razão de serviços públicos específicos e divisíveis etc.

³ BRASIL. STF – 2ª T – RE nº 129.930/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU. 16 ago. 1991, p. 10788.

Uma ressalva, no entanto, merece ser feita. O que define um tributo não é o seu *nomen juris*, mas sim seus elementos ontológicos, o que torna a restrição das imunidades aos impostos dependente da maneira como efetivamente o tributo se mostra na realidade, no plano dos fatos. É o que nos lembra Sacha Calmon Navarro Coêlho: “[...]. Não é o nome que confere identidade às coisas. *Il y a le nom e il y a la chose*. Importa apreender a ontologia básica do ente sob análise, no caso, o tributo.”¹

Desta feita, muito embora uma determinada exação tributária possa ser denominada de “contribuição”, mas contenha em sua hipótese de incidência base de cálculo própria de um determinado tributo como o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) ou o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativa a títulos ou valores mobiliários (IOF), ela poderá ser um imposto disfarçado.

Nestes caso, a imunidade há de prevalecer em detrimento do nome de batismo do tributo, uma vez que a realidade suplanta o rótulo. Não fosse assim, e o caos tributário seria maior do que o já vigente, com uma inevitável guerra “lingüística” travada entre as diversas esferas de governos e seus contribuintes, a ser combatida não mais pelos estudiosos do direito tributário, mas sim por especialistas em semiologia jurídica.

Atento a esta realidade, Geraldo Ataliba foi preciso ao analisar a questão. Vejamos suas lições:

Difícilmente surgem contribuições cuja hipótese de incidência corresponde ao exato conceito técnico-jurídico da espécie. Salvo a ‘de melhoria’, no Brasil, todas as contribuições têm tido hipótese de incidência de imposto, na configuração que o imaginoso – mas sem técnica – legislador lhes tem dado.

A esse propósito é imprescindível considerar que a adoção, pelo legislador ordinário federal, de hipóteses de incidência de impostos que têm regime especial – por força de preceitos constitucionais – obriga-o (ao legislador) a respeitar esse regime. E se ele o não fizer, o intérprete assim interpretará a lei, em acatamento à Constituição. Se isso não for possível ao intérprete, então a lei deve ser considerada inconstitucional.

É que a adoção do *nomen iuris* ‘contribuição’ – quando corresponde à finalidade de suportar financeiramente objetivos constitucionalmente desprestigiados – embora acarrete certas derrogações ao regime geral dos tributos, não é a palavra mágica que permita burlar as exigências constitucionais específicas a certos tributos.

Assim, se a lei adotar, para a mesma contribuição a hipótese de incidência do IPI (art. 153, IV), o tributo será ‘não cumulativo e seletivo’ (art. 153, § 3º); se adotar a hipótese de incidência do imposto de renda, aplicam-se as deduções e abatimentos gerais (art. 150, II), etc.

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 78.

Sim, porque os valores constitucionais protegidos por esses preceitos específicos, tipificadores desses regimes especiais, não podem ser contornados, superados, nem violados em nenhuma hipótese. A circunstância de querer a lei federal financiar certas finalidades, mediante contribuição, não significa que possa descaracterizar ou violar as principais regras constitucionais que aos impostos são aplicáveis.

O mesmo é de dizer-se das imunidades. Desde que a lei federal adote hipótese de incidência de imposto – implica, ipso facto, a aplicação de seu regime; essa ‘limitação constitucional’ à tributação aplicar-se-á integralmente (art. 150, VI).

Em consequência, as entidades imunes – ex vi do art 150, VI do Texto Magno – não poderão ser sujeito passivo de contribuição que tenha hipótese de incidência traduzida num fato qualquer não consistente em atuação estatal. Entender o contrário seria admitir que – mediante o expediente de batizar de ‘contribuição’ um imposto – a União pudesse contornar o regime das imunidades e postergar os princípios constitucionais fundamentais que estão em sua base.¹

Portanto, as imunidades se restringem aos impostos, significando isto que tais exações são aquelas cujos fatos geradores estão previstos na Constituição Federal para estas espécies tributárias.

Se o legislador utilizar-se de *nomen juris* diverso – v. g., contribuição social – para tributar entidades imunes inclusive em relação àqueles fatos geradores próprios dos impostos, a imunidade deverá se fazer presente, prevalecendo sobre o formalismo das palavras.

4.2.1 A incidência da contribuição sobre iluminação pública

Questão que merece análise à parte é a que diz respeito à aplicação, ou não, da imunidade à nova espécie tributária denominada de contribuição sobre iluminação pública (CIP), inserida pela emenda constitucional n° 39, que acrescentou o artigo 149-A à Constituição Federal. Ali se passou a prever que:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Entendemos que os templos religiosos estão protegidos contra a incidência de eventual contribuição para iluminação pública que venha a ser instituída por qualquer município, mas não em razão da sua qualidade de ente imune, e sim porque esta nova espécie tributária afigura-se-nos absolutamente inconstitucional e esdrúxula, razão pela qual não deveria submeter nenhum contribuinte, seja imune ou não, ao seu recolhimento. Isto porque o

¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 208.

legislador constituinte derivado pretendeu criar uma nova espécie tributária sem que para tanto indicasse com precisão seus elementos básicos, notadamente sua base impositiva. E o que vem ocorrendo em diversas municipalidades é justamente uma bitributação sobre o consumo de energia elétrica, cuja base de cálculo já é própria do ICMS, da competência dos estados.

Inúmeros autores têm se erguido diante das evidentes inconstitucionalidades da CIP. Um deles é Omar Augusto Leite Melo, o qual assevera que:

[...] na hipótese de iluminação pública, é óbvio que a base de cálculo deve se ater ao custo do serviço.

Porém, o parágrafo único, do art. 149-A, faculta a cobrança da contribuição na fatura de consumo de energia elétrica. Essa previsão pode levar muitos municípios a cobrarem suas ‘contribuições’ com base no consumo particular de energia elétrica, o que destoaria totalmente de seu pressuposto ou causa (= custear o serviço de iluminação pública).

Com efeito, em vez de cobrar uma contribuição, estaria sendo cobrado um ‘ICM municipal’. Nesta hipótese, o dispositivo constitucional atacado pela legislação municipal seria o artigo 155, inciso II, pois somente os Estados e o Distrito Federal possuem competência tributária para criar o ICM.¹

A questão, como vemos, comporta uma série de interessantes desdobramentos, mas que destoam do propósito do presente trabalho. Por essa razão, limitamo-nos apenas a expor os problemas centrais deste novel instituto tributário, deixando discussões mais profundas e abalizadas para serem tratadas em foro adequado.

¹ MELO, Omar Augusto Leite. Da contribuição municipal para o custeio do serviço de iluminação pública – EC 39. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90,, p. 94, 2003.

5 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

5.1 A amplitude da imunidade dos templos religiosos. A acepção do vocábulo “templo”

Conforme já visto, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, b, da CF/88, busca assegurar, em essência, a liberdade de manifestação religiosa, permitindo que a reunião de indivíduos com propósitos e pensamentos de natureza espiritual comuns seja favorecida por meio do não pagamento de impostos em relação às suas atividades essenciais. Neste ínterim, Paulo de Barros Carvalho lembra-nos que a imunidade das entidades religiosas nada mais é do que a:

[...] reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b).¹

Trilhando o mesmo raciocínio temos Roque Antonio Carraza, que aduz o seguinte:

É fácil perceber que esta alínea ‘b’ visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas tem em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças (Sacha Calmon Navarro Coêlho), o que, de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI (‘é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias’). Uma das fórmulas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto.²

Esclareça-se, contudo, que o constituinte, ao se utilizar da expressão “templos”, não quis imunizar apenas o prédio onde se realizam as celebrações religiosas. Referido termo nada mais é do que uma figura de linguagem, uma metonímia, em que a referência à parte na verdade faz menção ao todo, que é a instituição religiosa. Outrossim, a compreensão do que

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 183.

² CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 663.

seja um templo não pode ficar adstrita à visualização de um prédio ou outra espécie de estrutura física, pois:

Os templos para adoração a Deus serão qualquer lugar, desde que seja um lugar digno para tal veneração, como um lar, um campo, uma escola, etc., pois para se comunicar com Deus não se precisa de um local específico e determinado. Desde os tempos mais remotos que a doutrina praticada por religiões que existiram e que existem até hoje, prega que onde estivermos falando com Deus, ali estará ele.¹

O jurista Ives Gandra da Silva Martins é preciso ao abordar este aspecto específico da imunidade religiosa. Vejamos:

Ora, os templos de qualquer culto não são, de rigor, na dicção constitucional, os prédios onde os cultos se realizam, mas as próprias igrejas.

O que o constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição. É de se lembrar que o vocábulo igreja tanto serve para designar a instituição como o prédio, o mesmo se podendo dizer do vocábulo 'templo', extensivo ao próprio corpo humano – quando Cristo, ao referir-se ao Templo que se construiria em três dias, depois de destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo.²

Segue o mesmo diapasão o magistério de Regina Helena Costa:

Ora, os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea 'b' do inciso VI do art. 150 (§ 4º), trata-se da própria igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.³

Templo, portanto, pode até mesmo não ser necessariamente um casa ou prédio. Basta que no lugar seja promovida a divulgação religiosa para que a imunidade venha em sua proteção. Esta é a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Templo, do latim *templu*, é o lugar destinado ao culto. [...] Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se officie um culto, aí o templo.⁴

Roque Antonio Carraza, a seu turno, tece as seguintes considerações sobre o termo:

¹ GONÇALVES, Marcílio Dias de Matos, op. cit., p. 99.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas – Inteligência do art. 150, Inc. VI e § 4º e Artigo 195 § 7º da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 28, p. 79, 1998,

³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p.158.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 303.

A palavra templos tem sido entendida com uma certa dose de liberalidade. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se ‘anexos dos templos’ todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam o culto. Assim, são ‘anexos dos templos’, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, etc., desde que, é claro, não sejam empregados, como observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos.¹

Hugo de Brito Machado, embora seja da opinião de que a imunidade dos templos não deve ficar adstrita ao prédio da entidade, entende que é prudente restringir o alcance da regra a determinadas situações. Com efeito, afirma o citado jurista que:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir o imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.²

Acompanhando a trilha de raciocínio firmada por aqueles que conferem ao vocábulo “templo” uma acepção ligada à teleologia da norma, entendemos que a imunidade é subjetiva, posto que ela diz respeito à atuação da instituição religiosa (pessoa jurídica) em suas atividades essenciais. Em hipótese alguma, a compreensão deste instituto exonerativo pode ficar adstrita apenas ao prédio onde se realizam suas atividades.

Outro conceito fundamental que deve ficar assentado é o de que a imunidade dos templos, conforme se pode depreender claramente do texto constitucional, aplica-se a toda e qualquer vertente religiosa, e não apenas àquelas de maior representatividade popular ou aceitação social. A Constituição Federal não alberga qualquer distinção dessa natureza. Daí porque Aliomar Baleeiro, um dos maiores tributaristas da história de nosso país, não vacila ao conferir às imunidades religiosas interpretação irrestrita, abrangendo qualquer tipo de crença. Senão vejamos:

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores licença ou taxa, a título de poder de polícia, pelo toque de sinos ou pelo número de círios acesos. Mas existe o perigo remoto da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo se estas se formam de elementos étnicos diversos, hipótese perfeitamente possível num país de imigração, onde já se situaram núcleos ortodoxos, protestantes, budistas, israelitas, maometanos, xintoístas e sempre existiram feiticistas de fundo afro-brasileiro. Na jurisprudência recente, há notícia de culto praticamente proibido a pretexto de que contrafazia, pela semelhança, outro culto, argumento que poderia servir para

¹ CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., p. 664.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 300.

recíproco estorvo de tantas denominações protestantes bem pouco diferenciáveis entre si.

A imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.¹

No mesmo sentido, Yoshiaki Ichihara:

No regime jurídico vigente, foi-se a época em que a religião católica era oficial, pois no conceito de templos e de cultos incluem-se todos: do espírita, do católico, do evangélico em suas várias manifestações, do budista, do xintoísta, do judaísmo, do candomblé etc., além das limitações retroapontadas, atendidos os requisitos da lei, todos fazem jus à imunidade prevista no artigo 150, VI, b, da CF/88, como decorrência da implementação do princípio da igualdade.²

O que devemos perceber é que a questão ora discutida foge às raias da matéria estritamente tributária, não ficando adstrita aos princípios e vedações insertas no capítulo “Da Tributação”, pois o direito à liberdade de crença religiosa está assegurado primordialmente no art. 5º, VI, da CF/88 como sendo um direito intangível, uma cláusula pétreia, que não pode, sob hipótese alguma, ser subtraído da esfera de titularidade do ser humano, tão ínsita é a religiosidade na alma da maioria das pessoas.

Em última instância, portanto, a imunidade tributária das instituições religiosas vem instrumentalizar o resguardo da fé, possibilitando, de maneira mais acessível e financeiramente viável, a construção, organização e manutenção destas entidades.

Uma questão, porém, há de ser esclarecida. Se o instrumental dos templos religiosos for utilizado para fins de assistência social e educação, a imunidade também se fará valer? Pensamos que sim, mas não em razão da imunidade religiosa (CF/88, art. 150, VI, b), e sim em decorrência da regra imunizante que alberga as instituições de educação e assistência social (CF/88, art. 150, VI, c). É esta a lição de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

Um aspecto que merece referência é a hipótese do patrimônio, renda ou serviço de qualquer religião estarem afetados a fins assistenciais ou educacionais. Nesse caso, a questão não é de imunidade religiosa, podendo se enquadrar na hipótese de imunidade das instituições de educação e de assistência social, nos termos do art.

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 311.

² ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 237.

150, VI, 'c', e § 4º, da Carta Política de 1988, regulamentada, em harmonia com o art. 146, II, da Superlei, pelo art. 14 do Código Tributário Nacional.¹

Com efeito, a fruição da imunidade, nestes casos, estará condicionada à observância, pelo templo religioso, dos requisitos legais existentes no art. 14 do CTN, ou seja: a não distribuição de qualquer parcela dos seus lucros; a aplicação integral, no País, dos seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais da entidade; e a devida escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão.

Ressalte-se, no entanto, que muito embora a observância dos requisitos previstos no art. 14 do CTN não seja necessária para a fruição da imunidade em relação às atividades religiosas – mas apenas quando estas instituições eventualmente atuem com fins educacionais ou de assistência social –, isto não quer dizer que tais entidades estejam dispensadas de manter qualquer escrituração contábil. Com efeito, tais procedimentos, por mais simples que possam ser, são inerentes à existência de qualquer pessoa jurídica, sendo que no caso dos templos religiosos eles são fundamentais nas hipóteses em que o gozo da imunidade dependerá da constatação de que determinadas rendas são aplicadas integralmente nas finalidades essenciais da instituição, conforme veremos adiante.

Há quem defenda ainda que determinadas seitas religiosas, notadamente as demoníacas, não devem ser beneficiadas pela regra em comento². Tal afirmativa, porém, deve ser recebida com reservas, uma vez que não se poderia saber, com segurança, quem iria determinar qual atividade seria diabólica ou não. Basta lembrar, *v. g.*, que, em um passado recente, a fé evangélica era rotulada pelo catolicismo dominante de demoníaca, e até hoje alguns indivíduos mais conservadores e menos esclarecidos enxergam no espiritismo kardecista um embuste patrocinado pelas forças de satã.

A preocupação, na realidade, não deve repousar sobre se o culto está voltado às divindades ou aos demônios, mas sim se suas atividades ferem outros direitos protegidos pela Constituição, como a vida, a integridade física e a dignidade da pessoa humana. Casos há de seitas religiosas – e aí não importa em absoluto a sua orientação doutrinária – que promovem sacrifícios humanos ou mesmo pedem a autoflagelação. Nestes casos, a questão deixa de ser

¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade religiosa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 04, p. 63, 1996.

² *Ibid.*, p. 64.

tributária para se tornar penal. Tais entidades, além de terem que pagar impostos, devem ter seus responsáveis processados criminalmente.

5.1 A interpretação das imunidades tributárias. A nova hermenêutica constitucional

É preceito amplamente divulgado e consagrado no âmbito da hermenêutica constitucional o de que às normas da Lei Maior deve ser dada aquela interpretação que maior eficácia lhes confira, de modo a atribuir-lhes uma amplitude tão grande quanto possa comportar a moldura normativa positivada na Constituição. Mas positivadas não apenas em normas isoladas, e sim no espírito constitucional, cuja compreensão só pode decorrer de uma análise sistêmica da Carta Magna.

Eis justamente o que deve ocorrer na interpretação do art. 150, VI, b, da CF/88, que confere imunidade de impostos aos templos de qualquer culto. A busca pelo seu significado ultrapassa as raias delimitadas pela hermenêutica clássica, de bases eminentemente legalistas, elaborada para servir ao direito posto nos códigos, e passa a ser feita por meio dos métodos contemporâneos de interpretação da Constituição, que, mais do que procurarem atribuir um sentido às prescrições lingüísticas que encapsulam as normas jurídicas, procuram concretizar os direitos fundamentais que elas representam, extraindo-lhes a máxima eficácia que possam ter.

Vejamos algumas lições sobre hermenêutica constitucional, vindas de alguns dos mais autorizados especialistas no assunto, na esperança de firmarmos pilastras sólidas e precisas a respeito do tema. Deste modo, poderemos trilhar, a partir das bases construídas, um caminho seguro na busca por respostas satisfatórias no estudo da imunidade das instituições religiosas.

O jurista Celso Ribeiro Bastos, abordando especificamente a eficácia das normas constitucionais, adverte o intérprete constitucional para o fato de que “sempre que possível, deverá ser o dispositivo constitucional interpretado num sentido que lhe atribua maior eficácia.”¹

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 2. ed. São Paulo: IBDC, 1999, p. 104.

O constitucionalista português J. J. Gomes Canotilho fala de um princípio da eficiência ou da interpretação efectiva, cujo significado descreve esclarecendo que “a uma norma constitucional deve ser atribuído um sentido que maior eficácia lhe dê.”¹

Portanto, é expressamente vedado ao exegeta da Carta Magna empobrecer o sentido de suas normas, limitando-lhes efeitos sem que para tanto haja autorização também constitucional. O constitucionalista cearense Paulo Bonavides é enfático nesse sentido ao asseverar que:

[...] assim como Thoma, formulando um conceito clássico de hermenêutica constitucional, preconiza que, em caso de conflito de normas sobre direitos fundamentais, se aplique aquela que melhor resguarde esses direitos, também podemos fundamentar que, havendo conflito de normas constitucionais de outra categoria, prevaleça sempre aquela que por modo mais adequado proteja e tutele a Constituição e seus princípios fundamentais.²

Outra voz de grande prestígio da hermenêutica constitucional é a do jurista Luís Roberto Barroso, o qual, ao falar daquilo que chama de princípio da efetividade, aduz o seguinte:

A idéia de efetividade, conquanto de desenvolvimento relativamente recente, traduz a mais notável preocupação do constitucionalismo nos últimos tempos. Ligada ao fenômeno da juridicização da Constituição, e ao reconhecimento e incremento de sua força normativa, a efetividade merece capítulo obrigatório na interpretação constitucional. Os grandes autores da atualidade referem-se à necessidade de dar preferência, nos problemas constitucionais, aos pontos de vista que levem as normas a obter máxima eficácia ante as circunstâncias de cada caso.³

Quando a interpretação que se há de fazer repousa na seara do direito tributário, a questão ganha ainda maior vulto, pois, como afirma Vittorio Cassone:

A interpretação do Direito Tributário é assaz complexa. Complexidade que advém pela existência de uma série de princípios (CF), normas gerais (LC) e normas ordinárias (LO), cada um com seus próprios efeitos, e que, por isso mesmo, devem ser bem sopesados, para poder extrair, da norma objeto de interpretação, seu exato conteúdo, sentido e alcance.

[...]

E não é só. Além da necessidade de se conhecer princípios concernentes aos demais ramos do Direito, não raras vezes o intérprete da legislação tributária se defronta com questões que envolvem aspectos contábeis e, até, econômicos.⁴

Napoleão Nunes Maia Filho, analisando o instituto das imunidades, exorta-nos à adoção de uma postura hermenêutica generosa. Com efeito, o jurista cearense assevera que:

¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1187.

² BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 456.

³ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e integração da constituição*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 246.

⁴ CASSONE, Vittorio. *Interpretação no direito tributário (Teoria e prática)*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 171.

[...] a regra da imunidade deve ser interpretada de forma ampliativa e finalística, de modo que não haja, por efeito de norma subalterna, limitação, adaptação ou deseficacização informal da regra posta na Carta Magna, subtraindo o propósito que a Constituição quis implantar¹

Por sua vez, Hugo de Brito Machado, tratando já da imunidade dos templos de qualquer culto, é firme ao defender que a interpretação há de ser necessariamente teleológica, e não apenas literal. Vejamos:

Penso que a interpretação da norma imunizante de que se cuida há de fazer-se tal como se deve interpretar toda e qualquer norma da Constituição. Os elementos de que dispõe o hermenêuta devem ser todos utilizados, sendo certo que, como geralmente acontece, o elemento literal é absolutamente insuficiente. O elemento finalístico é de suma importância e, no caso, não se pode esquecer que a finalidade da norma imunizante é o respeito que o Estado deve ter por todas as formas de manifestações religiosas.

[...]

Que existem limites à norma imunizante em questão é inegável, porque nenhum direito é absoluto. Mas é muito difícil a definição desses limites, em tese. Podemos ter como limites do alcance da expressão templos de qualquer culto os direitos dos membros da comunidade em que a atividade do culto seja desenvolvida. O direito à vida, à integridade física, à honra, à saúde, à paz e ao sossego públicos, por exemplo, devem ser respeitados sempre.²

Convém reforçar ainda que, a partir das premissas já firmadas, que situam o instituto das imunidades no corpo constitucional, a interpretação que se lhes deve dar é diferente da que é utilizada na compreensão das isenções ou demais institutos exonerativos que se localizam no plano infraconstitucional.

Tratando especificamente do tema atinente à interpretação das imunidades tributárias, vejamos a posição do tributarista Ives Gandra da Silva Martins:

Ao contrário da isenção, cuja interpretação é necessariamente restritiva – e entenda-se restritiva como explícita, posto que a lei complementar fala em literal – a imunidade, por representar vedação absoluta ao poder de tributar, não comporta o mesmo processo hermenêutico, visto que se constitui na intenção do legislador maior o proibir, de forma absoluta, incursões impositivas em áreas consideradas de superior interesse nacional. Tal visão teleológica é mais perceptível mormente quando tais incursões se tornam mais tentadoras e convenientes, quanto mais os deficits operacionais e financeiros dos entes tributantes se avolumem.

[...]

Ora, se extensiva é a interpretação da imunidade, a interpretação necessariamente a favor do sujeito passivo da relação fiscal, há de se convir que foi intenção do constituinte, no Brasil, não permitir mutilações de qualquer natureza no concernente ao referido favor supremo. É que o favor objetiva, mais do que beneficiar o sujeito

¹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A imunidade tributária dos livros e do papel desinado à sua impressão (Estudo tópico de exegese constitucional finalística). In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 183.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. I, p. 190.

passivo da situação, atender superior interesse nacional albergado pela Constituição.¹

Roque Carraza é outro entusiasta da ampla interpretação que se deve dar às imunidades tributárias.

Com efeito, o renomado tributarista, em um claro exemplo de como a interpretação das imunidades deve ser ampla, expõe um ponto de vista arrojado e ousado, defendendo que a imunidade recíproca deve atingir inclusive as empresas estatais delegatárias de serviços públicos. Vejamos:

As empresas estatais, quando delegatárias de serviços públicos – e que, portanto, não exploram atividades econômicas –, não se sujeitam à tributação por meio de impostos justamente porque são *longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar.

A circunstância de serem revestidas da natureza de *empresa pública* ou de *sociedade de economia mista* não lhes retira a condição de *pessoas administrativas*, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum.

[...]

Muito bem, as pessoas administrativas delegatárias de serviços públicos titularizam interesses públicos, que lhes dão grande cópia de prerrogativas, inclusive no que concerne à tributação, a elas se aplicando, por inteiro, a imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF.²

A acertada amplitude que se dá à imunidade recíproca, neste caso específico, advém do cotejo que se faz do art. 150, VI, a, da CF/88, com as normas constitucionais atinentes à ordem econômica, notadamente as do art. 173, § 1º, II e § 2º.

Em verdade, por meio da sempre desejável interpretação sistemática da Carta Magna, é possível perceber que a Constituição só preconiza tratamento isonômico entre as empresas privadas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, no que concerne à tributação, apenas quando estas duas últimas intervêm no domínio econômico.

Ao contrário, deve-se entender que, quando estas são meras delegatárias de serviços públicos obrigatórios do Estado, a imunidade há de se fazer presente. Esta a leitura que,

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A natureza jurídica das operações relativas à circulação de mercadorias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n° 35, p. 142, 1986.

² CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., p. 38. O STF acatou referida tese, tendo oportunidade de decidir, no RE n° 407.099-5-RS, que “as empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, ‘a’. Recurso extraordinário conhecido em parte e, nessa parte, provido.” STF – 2ª T. – RE n° 407.099-5, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU. 06 ago. 2004, p. 62.

embora não se possa depreender da literalidade da Constituição, advém do seu espírito, que só vem a ser bem compreendido quando se interpreta o seu todo, à luz de seus objetivos.

Em diversas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal também já teve a oportunidade de se pronunciar sobre os vetores hermenêuticos que devem presidir a interpretação das imunidade tributárias. Exemplo disso são as considerações proferidas pelo Min. Sepúlveda Pertence no julgamento do RE nº 237.718:

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão – conforme ao do precedente anterior à Constituição – é o que melhor se afina à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.¹

Maximizemos, portanto, a imunidade das instituições religiosas, tendo em vista suas razões e finalidades, bem como os benefícios que dela podem advir para a sociedade como um todo. Para conseguir tal intento, não precisamos de outra coisa que não seja observar e cumprir, em sua inteireza, a Constituição Federal.

¹ BRASIL. STF – Pleno – RE nº 237.718-6, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*.1-E 06 set. 2001, p. 21.

6 A IMUNIDADE RELIGIOSA E OS IMPOSTOS DIRETOS

Doravante, passaremos a analisar os impostos diretos que poderiam, teoricamente, incidir sobre as instituições religiosas, mas que estão disto impedidos em decorrência da regra imunizante. A análise destas possíveis exonerações será feita uma a uma, e mencionando o máximo possível de casos práticos em que eventual conflito entre valores constitucionais possa se fazer presente. Para tanto, utilizaremos exemplos já submetidos ao crivo dos tribunais, inclusive aqueles que abordem outras espécies de imunidades, mas que, em razão de professarem uma lógica análoga àquela que deveria ser aplicada à imunidade religiosa, são inteiramente pertinentes para os objetivos desta pesquisa.

No entanto, para que caminhemos de maneira tranqüila por nosso estudo, mister deixarmos esclarecido, desde logo, o que se deve entender por impostos diretos, distinguindo-os dos indiretos. Com efeito, impostos diretos são todas aquelas exações que possuem como contribuinte de direito e de fato a mesma pessoa (física ou jurídica). Os indiretos, por sua vez, são os que possuem como sujeito passivo pessoa diversa daquela que figura como contribuinte de fato, fazendo com que sejam diferentes os sujeitos obrigados ao recolhimento do tributo e aqueles que efetivamente arcam com o ônus financeiro da exação fiscal.

Os contribuintes *de jure* do imposto são aqueles que estão definidos na hipótese de incidência tributária como seus sujeitos passivos, sendo estes geralmente os responsáveis diretos pelo seu pagamento. Diz-se geralmente em razão de, dependendo do tributo, poder se fazer presente o instituto da substituição tributária, em função do qual o responsável pelo recolhimento do tributo é pessoa diversa da que é indicada em lei como sendo o sujeito passivo.

A qualificação de contribuinte dos impostos, em nossa ordem jurídica, deve advir sempre da definição existente em uma lei complementar, para cuja aprovação é exigida maioria absoluta do Congresso Nacional, a saber, metade dos parlamentares mais um. É justamente esta exigência de lei complementar que está prevista em nossa Constituição Federal, em seu art. 146, III, a, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...];

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Em face dos objetivos de nosso trabalho, passemos a analisar os impostos diretos em espécie, ou seja, aqueles em que os templos religiosos poderiam, ainda que em tese, enquadrar-se no aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária como sujeitos passivos.

Uma advertência, contudo, faz-se pertinente. Aqueles impostos diretos que não serão abordados – imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre grandes fortunas¹ – ficarão de fora desta análise simplesmente porque não vislumbramos qualquer circunstância em que os templos poderiam ser qualificados como seus contribuintes e, portanto, usufruir do benefício imunizante, uma vez que as suas finalidades essenciais estariam totalmente desvirtuadas.

Neste íterim, as instituições religiosas até podem, em tese, ser contribuintes destes impostos, mas jamais poderão gozar da imunidade tributária em questão.

6.1 O imposto de importação

O imposto de importação, de competência da União, está previsto no art. 153, I, da Constituição Federal. Em linhas gerais, poderíamos afirmar que seu fato gerador se dá quando do ingresso de produtos estrangeiros no território nacional, de modo que estes sejam incorporados à economia interna.

Em uma primeira aproximação, afigura-se-nos remota a hipótese de um templo religioso figurar como contribuinte deste imposto e, mais ainda, de auferir os benefícios da imunidade em relação a ele. Isto porque a importação de produtos não faz parte das atividades institucionais essenciais das entidades que possuam propósitos religiosos. A importação, na maioria das vezes, dá-se por razões econômicas e empresariais, alheias, portanto, a quaisquer objetivos religiosos.

Tal fato, conjugado com o disposto no § 4º do art. 150 da CF/88, faz com que a regra imunizante seja afastada, obrigando o templo que importe algum produto a recolher o imposto

¹ Previstos nos artigos 153, II, IV e VII, da CF/88, respectivamente.

devido. No entanto, parece-nos haver algumas circunstâncias em que eventualmente as instituições imunes poderão gozar do benefício relativamente ao imposto de importação.

São aqueles casos em que os produtos importados venham a ser trazidos para dentro do país com o intuito de serem utilizados como instrumentos de divulgação da fé, v. g., na compra de aparelhos de som que seriam utilizados nas celebrações sacras, ou mesmo na aquisição de veículos – como aviões – que venham a ser usados no deslocamento dos membros da congregação religiosa no cumprimento de suas funções institucionais. São, sem dúvida, hipóteses raras, mas não impossíveis de acontecerem.

6.2 O imposto sobre a renda

Também de competência da União é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), insculpido no art. 153, III, da Carta Magna. O conceito mais difundido de renda é o de acréscimo patrimonial, o que engloba inclusive os ganhos de capital.

Desta forma, a imunidade dos templos de qualquer culto se manifesta na incidência do imposto sobre a renda de diversas maneiras. Com efeito, os templos, na qualidade de contribuintes *de jure* do imposto, estão exonerados de seu recolhimento em relação a todas as contribuições financeiras, dízimos e demais doações recebidas de fiéis, frequentadores, admiradores e simpatizantes. Isto porque é justamente nestas fontes que a entidade religiosa vai encontrar recursos para poder fomentar todas as suas atividades. Claríssima, portanto, a vinculação que estas rendas possuem com as finalidades essenciais destas instituições.

Situação polêmica nós iremos encontrar quando da análise da imunidade em relação a rendas de outra natureza, que não as doações voluntárias. É o caso dos rendimentos advindos de aluguéis de prédios pertencentes aos templos, bem como os rendimentos oriundos de suas aplicações financeiras, os quais não estão estritamente ligados aos seus objetivos institucionais.

A questão não é de fácil análise, uma vez que mais de uma variável axiológica se fazem presentes no problema. Tal circunstância torna indesejável a adoção de uma solução uniforme para todos os casos envolvendo a incidência do aludido imposto. Ocorre que o que se há de ter em vista, à luz do § 4º do art. 150 da Lei Fundamental, é a destinação das aludidas rendas. Se elas são revertidas para as atividades institucionais do culto religioso, então não são

tributáveis e devem ser albergadas pela imunidade. Ao reverso, se a destinação é estranha aos objetivos religiosos, injustificável se torna o benefício constitucional.

Não é porque os templos são imunes a impostos que eles devem se sentir à vontade para administrar seu patrimônio de forma perdulária. Pelo contrário. É uma atitude louvável que os dirigentes de referidas entidades prezem pelos bens da instituição, fazendo com que os imóveis e recursos financeiros que possuam não se degradem com o passar do tempo. Outrossim, nos casos em questão não há desrespeito à igualdade e não se põe em risco a livre concorrência, o que reforça mais ainda a justificativa de imunização. Não é outra a lição de Valdir de Oliveira Rocha:

As entidades imunes têm direito à manutenção do seu patrimônio e mesmo ao crescimento organizado. Natural, portanto, que contem com sobras para fazer valer melhor seus objetivos. Pretendê-las deficitárias seria desejá-las ineficientes – o que é de uma tolice impagável. Daí que podem e devem agir como entidades vivas que não de ser; isso exige atitudes de prudência que hodiernamente impõem manutenção patrimonial e circunstancialmente realização de certos ganhos. Mas *finalidades essenciais* dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, certamente não diz com a busca de lucros oriundos do mero risco ou da especulação.¹

No entanto, não são poucas as opiniões em contrário. É o que se pode depreender das palavras de Roque Carraza:

De qualquer forma, a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por que? Simplesmente porque estas funções não são funções essenciais de nenhum culto [...]. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais. Chega-se com maior facilidade a esta conclusão se atentarmos para o § 4º do art. 150 da CF.²

Aspecto importante a ser destacado é a incidência do imposto de renda sobre a remuneração dos agentes responsáveis pelo culto religioso (padres, rabinos, pastores, dentre outros). Entendemos que a imunidade não pode se estender ao ponto de albergar as pessoas físicas ligadas à instituição religiosa, ainda que detentoras de cargos oficiais, pois a percepção

¹ ROCHA, Valdir de Oliveira. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 1998, p. 320.

² CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., p. 665. Para uma análise abrangente sobre as controvérsias existentes em torno dos rendimentos auferidos por entidades imunes oriundos de aluguéis e aplicação financeiras, ver a obra de SILVA, Ives Gandra da (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: RT, 1998.

maior ou menor dessa renda individual não exercerá qualquer influência no sucesso das pregações religiosas.

Se a imunidade religiosa chegasse a tanto estariam sendo feridos outros princípios de âmbito constitucional, próprios do imposto de renda, conforme nos ensina Oswaldo Saraiva Filho:

Já no que tange à remuneração percebida como pessoa física pelos padres, pastores, pais-de-santo etc., como contra-prestação dos serviços, mesmo os religiosos, que realizam, deve prevalecer a regra geral da tributação, em respeito aos princípios da pessoalidade dos impostos e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), da vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II CF) e pelos critérios da generalidade e da universalidade que informam o imposto de renda (art. 153, § 2º, I, CF).¹

Oportuno rememorar aqui algumas lições da Teoria Geral do Direito Civil, notadamente as que deixam clara a distinção existente entre *pessoa física* e *pessoa jurídica*. Clóvis Beviláqua, tratando do assunto, é preciso ao aduzir que:

devem ser considerados como pessoas jurídicas todos os agrupamentos de homens que, reunidos para um fim cuja realização procuram, mostram ter vida própria, distinta da dos indivíduos que os compõem, e necessitando, para a segurança dessa vida, de uma proteção particular do direito.²

Percebamos, portanto, que a imunidade do imposto de renda se dará sempre em relação à instituição, não se estendendo às pessoas que a compõem. Outrossim, os seus rendimentos de capital só serão tributados se não forem revertidos para as finalidades essenciais da entidade.

Por fim, e não obstante o fato da imunidade das instituições religiosas não depender de qualquer regulamentação infraconstitucional para ter eficácia, cabe salientar que a determinação constante do art. 1º da lei nº 3.193, de 4 de julho de 1957, que condiciona o exercício da isenção (*sic*) dos templos à aplicação integral de suas rendas no território nacional em seus respectivos fins religiosos³, foi recepcionada pela Constituição de 1988, mantendo-se válida. Esta conclusão, aliás, pode ser extraída da simples análise do § 4º do art.

¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, op. cit., 1996, p. 64

² BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1955, p. 117.

³ Eis o dispositivo legal mencionado: “art. 1º. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado lançar imposto sobre os 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.”

150 de nossa Lei Fundamental, posto que esta norma prescreve a fruição dos benefícios imunizantes apenas quando estas entidades atuam buscando realizar suas finalidades essenciais.

Sobre o tema, vejamos o entendimento de José Vidal Silva Neto, *verbis*:

A previsão legal nada adiciona ou modifica no texto constitucional. Isto porque, se aceitássemos que as rendas auferidas nestes templos fossem deles desviadas, para outros países, por exemplo, teríamos necessariamente de reconhecer que as verbas saíram da órbita estritamente delimitada à imunidade, que é a sua aplicação integral apenas às atividades desses cultos sediados em nossa pátria, porque a Carta Magna é norma tipicamente nacional e seus dispositivos têm âmbito definido pela comunidade política a que se destina a regulação de condutas. O comando legal já se encontra implicitamente contido na imunidade constitucional versada.¹

Desta feita, entendemos que o mencionado dispositivo contido no art. 1º da lei 3.193/57 sequer precisaria existir para que as rendas destas entidades tenham efetivamente de ser aplicadas no país. Isto porque enviar recursos para o exterior não guarda nenhuma pertinência com as atividades e finalidades essenciais que devem ser buscadas pelos templos religiosos, razão pela qual a imunidade, nestas circunstâncias, deixa de produzir efeitos.

6.3 O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários

No que diz respeito ao imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativa a títulos ou valores mobiliários, vulgarmente conhecido por IOF, não vislumbramos nenhuma razão para que os templos deixem de se beneficiar das prerrogativas conferidas pela imunidade.

De fato, podemos constatar que as operações previstas no art. 153, V, da Constituição Federal – crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – abrangem fatos geradores que podem perfeitamente ser realizados pelas entidades imunes sem que se esteja desnaturando as suas finalidades religiosas.

Nada de errado, portanto, na busca de crédito em instituições financeiras para que sejam realizadas obras e benfeitorias ou mesmo adquiridos bens necessários ao funcionamento da

¹ SILVA Neto, José Vidal. Disponível em: < <http://www.pgm.fortaleza.ce.gov.br/revistaPGM/vol03/05IptuImunidadeTributariaDosTemplos.htm> >. Acesso em: 30 junho 2006.

instituição; para que sejam contratados seguros para o prédio ou os veículos pertencentes à entidade; para que eventualmente se tenha de adquirir moeda estrangeira para a aquisição de bens no exterior, desde que estes sejam destinados às suas finalidades essenciais¹; ou para que se adquiram títulos financeiros no propósito de não só proteger, como também agregar valor aos seus recursos, desde que estes venham a ser utilizados na manutenção das atividades do templo. Em todos estes casos, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários não deverá incidir. A imunidade se fará presente, mais uma vez, em sua plena força.

É bem verdade que o art. 66 do Código Tributário Nacional – no uso de técnica pouco louvável e de duvidosa constitucionalidade – não define quem é o sujeito passivo do referido imposto, delegando tal atribuição à forma como dispuser o legislador ordinário. No entanto, esta indefinição do legislador complementar não prejudica, a nosso ver, a imunidade das instituições religiosas, pois venham estas a figurar como contribuintes de direito ou de fato, as conclusões não se alteram. Por não haver prejuízos a terceiros, nem tampouco desrespeito ao princípio da livre concorrência, a imunidade deve ser interpretada de forma ampla, fazendo-se valer em ambos os casos.

6.4 O imposto sobre a propriedade territorial rural

Os templos, a princípio, não estão imunes da incidência do imposto territorial rural (art. 153, VI, da CF, de competência da União), pois nos parece ser muito improvável que as atividades religiosas de qualquer igreja se desenvolvam na estrutura de algum sítio ou fazenda, ou mesmo que as atividades econômicas deste sítio ou fazenda, por acaso pertencente à entidade, tenham alguma relação com as suas finalidades essenciais.

A imunidade, já se advertiu, deve ser interpretada sem abusos, e ampliá-la ao ponto de proteger atividades econômicas totalmente alheias ao estudo e propagação da fé pode, inclusive, afetar o equilíbrio entre concorrentes de um mesmo setor econômico, desrespeitando-se, assim, a isonomia. Quem nos dá interessante exemplo sobre a questão é José Manoel da Silva. Vejamos:

Como corolário da aplicação teórica da atividade-fim, algumas seitas se puseram a campo e pleitearam junto à Administração tratamento ampliativo da imunidade. Assim, por exemplo, algumas seitas não só adquiriram imóvel rural apropriado e nele ergueram um edifício destinado à formação de pastores. Implantaram no local

¹ Ver item 6.1.

um criatório bovino e instalaram um abate. E passaram a fazer um trabalho de abatedouro e um laticínio destinados ao suprimento do seminário ali instalado. Ao agasalho do argumento segundo o qual a atividade-meio de que se valiam era indispensável à atividade do culto e, por conseqüência, postularam imunidade para o exercício das atividades pecuárias, não só em relação aos impostos indiretos como relativamente aos diretos. [...]. Ao admitir o Judiciário a interpretação ampliada, curial que os pretórios ensejaram verdadeira desigualdade à postulação constitucional encampada pelo princípio da isonomia.¹

Ressalvamos, contudo, o caso da existência de propriedade rural que tenha por função exclusiva, *v. g.*, acolher pessoas em retiros espirituais. Nestas circunstâncias a imunidade terá de prevalecer. E não importa que o local não seja contíguo à sede da igreja, pois o preceito imunizante não faz este tipo de distinção. O que se há de observar é se este local serve, exclusivamente, às finalidades essenciais do templo, ou seja, divulgar e praticar a sua doutrina de fé.

6.5 O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações

Quanto ao imposto estadual sobre a transmissão *causa mortis* e doações (art. 155, I, da Lei Fundamental), há de se asseverar, naturalmente, que não haverá imunidade quando da ocorrência do primeiro destes fatos geradores – a *causa mortis* –, simplesmente porque não há como isto ocorrer. Como já se afirmou, quem é imune é a instituição religiosa, e não as pessoas físicas que a compõem.

Sobre as doações, contudo, devem ser feitas algumas considerações. Sabe-se que é praxe em diversas igrejas, sendo inclusive a pilastra filosófica fundamental de muitas delas, a caridade e o auxílio aos mais necessitados. Neste ínterim, além do pão espiritual distribuído nestas instituições, o alimento físico² também é doado.

Ressoa-nos, portanto, mais do que evidente que o imposto em foco não deve incidir sobre tais doações. Aliás, talvez seja por meio do entendimento do real significado da entrega destas doações que mais facilmente os devotos de qualquer fé consigam entender a mensagem essencial de toda religião: o amor ao próximo.

¹ SILVA, José Manoel da. Imunidades dos templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 14., p. 26, 1996.

² Entenda-se alimento aqui não só como sendo a comida, mas também as roupas, remédios, instrumentos de trabalho etc., que são freqüentemente distribuídos.

Maior afinidade com os objetivos institucionais dos templos não poderia haver, razão pela qual se torna absolutamente pertinente a presença da regra imunizante nestas circunstâncias.

Poderíamos até mesmo afirmar que o ato de doação feito por uma instituição religiosa seria o ato imune por excelência.

6.6 O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

Adentraremos agora na análise do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), previsto no art. 155, II, da Carta da República, da competência dos estados. A interpretação das imunidades em relação a este imposto é das mais problemáticas, e vem sendo objeto de inúmeros debates no seio da doutrina e mesmo nos tribunais, sem que se possa vislumbrar ainda um entendimento consolidado em torno da questão. Tentemos, contudo, trazer alguma luz sobre a matéria.

Os templos de qualquer culto, no exercício de suas atividades institucionais, promovem não só a divulgação de sua fé, como também patrocinam a venda de mercadorias, religiosas ou não – como objetos sacros, camisas, vídeos etc. –, seja como auxiliar na divulgação da fé, seja como uma maneira de arrecadação de receitas. Surge, então, o problema. A venda de tais mercadorias estaria imune da incidência de ICMS, em razão da regra inserta no art. 150, VI, b, da Constituição?

Regina Helena Costa entende que a imunidade deve se estender à comercialização de mercadorias, mas desde que estas rendas sejam revertidas para as atividades essenciais da instituição. Eis suas palavras:

Pensamos que o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional.¹

Sobre o tema, vejamos julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal:

O recolhimento de ICMS, incidente sobre os produtos hortifrutícolas produzidos e comercializados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição da República. Precedentes do STF. 2. O tributo

¹ COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 160.

repercute economicamente ao adquirente, pois se encontra embutido no preço do bem adquirido. 3. Recurso conhecido, porém, desprovido.¹

Imunidade Tributária. ICMS. Entidade de assistência social que comercializa calçados de sua fabricação. A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, não se estende ao ICMS incidente sobre os bens por elas fabricados, que é pago pelo consumidor, posto que embutido no preço. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.²

O que se depreende do acórdão do STF é que a questão da repercussão financeira do tributo é considerada para efeitos de interpretação das imunidades. *In casu*, como se viu, nossa Suprema Corte entendeu que em razão de o encargo representado pelo imposto ser repassado adiante, para o consumidor final, a imunidade não deveria prevalecer.

Nossa Corte Maior, no entanto, não tem mantido uma linha de raciocínio uniforme ao longo do tempo, tendo decidido também que: “[...] a imunidade tributária prevista pelo art. 150, VI, c, da CF abrange o ICMS sobre comercialização de bens produzidos por entidade beneficente”.³

O STF, ao caminhar pelas trilhas da indefinição, abriu ainda mais espaço para que se alonguem as discussões em torno da solução para o problema. Com efeito, ao longo da história jurídica de nosso país, a questão da abrangência das imunidades tributárias aos contribuintes de fato não tem recebido tratamento uniforme, principalmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal. O movimento pendular visto nos julgados de nossa Suprema Corte é fácil de ser constatado e ainda parece estar longe de ser equacionado.⁴

Em nosso entender, para uma justa solução do problema, há de ser inexoravelmente pontuado um pressuposto de ordem sistêmica. A Constituição forma – ou pelo menos deve formar – um todo harmônico. Daí porque inclusive as normas imunizantes devem ser objeto de uma interpretação sistemática, ou seja, devem ser cotejadas com outros dispositivos constitucionais, de igual hierarquia, a fim de que entre eles não haja contradições. E não só isso. Tais normas devem ser postas à prova pelo bom senso, materializado juridicamente pelo princípio da razoabilidade.⁵

¹ BRASIL. STJ – 2ª T. – RMS nº 7943/MG, Rel. Min. Laurita Vaz, *DJU*. 16 dez. 2002, p. 283.

² BRASIL. STF – 1ª T. – RE nº 189.912-3/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU*. 25 jun. 1999, p. 28. No mesmo sentido RE nº 191.067-4 e RE nº 164.162.

³ BRASIL. STF – Pleno – RE (EDv) nº 210.251-SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, *DJU*. 28 nov. 2003, p. 11.

⁴ É o que se pode ver nos relatos de BALEEIRO, Aliomar, *op. cit.*, p. 281-288.

⁵ Para uma abrangente exposição a respeito do conteúdo do princípio da razoabilidade ver a obra de MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 134.

Desta feita, entendemos que a aplicação das imunidades, inclusive em relação àqueles que são apenas contribuintes de direito do imposto, não pode permitir o surgimento, sequer a possibilidade, de concorrência desleal dentro de uma determinada atividade econômica, sob pena de se estar favorecendo alguns produtores de bens ou prestadores de serviços em detrimento de outros, que não gozariam das benesses imunizantes. É o que afirma não só o bom senso, como também o art. 170, IV, da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, imaginemos a hipótese de uma igreja localizada em uma comunidade de baixa renda, que promova a fabricação e comercialização de redes de dormir para que alguns de seus fiéis, menos favorecidos economicamente, possam trabalhar e auferir renda para sobreviver. Suponhamos ainda que o número de necessitados seja alto e a produção se dê em escala razoavelmente grande. E para completar, imaginemos que dentro desta mesma comunidade existam inúmeras outras pessoas que já trabalhem fabricando e comercializando redes, só que pagando sobre o valor do produto o respectivo ICMS. Não é difícil concluir que, dentro de pouco tempo, as mercadorias produzidas e vendidas pela igreja obteriam preços consideravelmente melhores no mercado, haja vista que estariam desobrigadas do recolhimento do referido imposto, o que certamente redundaria na quebra dos tradicionais produtores e comerciantes deste produto na região, fato este que fere a lógica constitucional e econômica. Daí porque entendemos que a imunidade não deve imperar nestas circunstâncias, sejam as mercadorias comercializadas de características religiosas (v. g., imagens sacras) ou não.

Mais uma vez Aliomar Baleeiro mostrou-se atento ao problema. Vejamos suas observações:

Por que os órgãos públicos da administração direta e indireta devem pagar Imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias nas vendas a particulares, ainda que só aos seus serventuários? Porque esse imposto deve atingi-los e não às entidades vendedoras, que deverão incluir os tributos nos preços como fazem as empresas privadas.

Porque as empresas públicas não monopolizadas devem submeter-se ao regime tributário das empresas privadas? Porque estas não poderiam sobreviver na livre competição se suportassem a concorrência das empresas oficiais aliviadas de ônus tributários que atingissem a 20%, 30%, ou mais, conforme a natureza de mercadoria, deixando de os transferir aos compradores.¹

No mesmo sentido o magistério de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

A agressão aos princípios da ordem constitucional econômica, na espécie, ocorreria em quaisquer situações, ou seja, se a entidade, por exemplo, de assistência social,

¹ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 288.

que realizasse atividade econômica incomum às suas finalidades, cobrasse um preço mais baixo de seus produtos em relação à praça, em face do benefício da imunidade, sucederia a concorrência desleal e até a tendência de dominação do mercado, o que não é desejado pelo § 4º do art. 173 da Constituição Federal. Mas, para se livrar dessa hipótese, se a instituição cobrasse o preço normal da concorrência, mesmo tendo o privilégio da não-incidência constitucionalmente qualificada de impostos, haveria o aumento arbitrários dos lucros, ou seja, já que não incidiu a tributação, parte do lucro passa a não ter justificativa, é indevido, por força também do mesmo § 4º do art. 173, parte final.¹

Nestes casos, como o ônus tributário inicialmente suportado por entidade imune é repassado a terceiros não protegidos pela norma imunizante, e a ausência deste repasse poderia favorecer a concorrência desleal, há de se entender que, em tais casos, e em respeito à unidade axiológica e normativa da Constituição, a imunidade não deve imperar. O curioso e aparentemente contraditório em tais situações é que, para a imunidade se efetivar de forma justa e equilibrada, ela não deve se fazer presente quando o contribuinte *de jure* seja imune. O contrário, sim, está correto, como veremos adiante.

Por fim, cumpre-nos analisar a incidência do ICMS sobre as transmissões televisivas e radiofônicas promovidas pelos templos religiosos. Com efeito, tem-se tornado cada vez mais comum a utilização dos meios de comunicação de massa como instrumento de divulgação da fé, por meio dos quais as mais diversas correntes religiosas conseguem atingir um grande número de telespectadores ou ouvintes, o que facilita a cooptação de novos fiéis para as suas respectivas doutrinas.

A princípio, há de se esclarecer que a imunidade se faz presente em todas as modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, por força do disposto no art. 155, § 2º, X, d, da Carta Magna². O legislador constituinte ali dispôs que as transmissões de rádio e da chamada “TV aberta” não estariam sujeitas ao ICMS, sejam estas feitas por entidades imunes ou não. Portanto, a exoneração decorre não da qualidade do eventual sujeito passivo responsável pela geração do som e da imagem, mas sim da própria atividade, que está acobertada contra a incidência do aludido imposto.

Resta, no entanto, a questão atinente às transmissões realizadas pela televisão paga, comumente conhecida por “TV por assinatura”. Conforme se pode depreender da norma constitucional, a imunidade abrange apenas as transmissões livres e gratuitas, o que deixa de

¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), op. cit., p. 357.

² Dispositivo acrescentado pela emenda constitucional nº 42/2003.

fora da regra imunizante esta outra modalidade de difusão de imagens, ou seja, a que é feita mediante remuneração do telespectador assinante.

Entendemos que os templos religiosos que venham a promover a produção e transmissão de programas de natureza religiosa em canais por assinatura também estão imunes do ICMS em tais operações. Esta é inclusive a opinião de alguns abalizados juristas, senão vejamos:

No caso de manterem uma emissora de televisão por assinatura (com cobrança de valores dos contratantes-usuários), que tenha por escopo a transmissão de programas de cunho religioso, poderão ficar imunes ao ICMS.¹

Ressalvemos, no entanto, que as entidades religiosas não “poderão” ficar imunes, e sim “deverão”, uma vez que a regra regula matéria de ordem pública A programação veiculada, contudo, deve estar estritamente ligada às finalidades essenciais da instituição, de modo a servir unicamente aos propósitos de caráter religioso.

6.7 O imposto sobre a propriedade de veículos automotores

Tratemos agora da imunidade relativa ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), previsto no art. 155, III, da Lei Fundamental, como imposto dos estados.

Entendemos que enquanto proprietários de veículos, e na qualidade de contribuintes do imposto, os templos devem estar albergados pela proteção exonerativa em relação ao IPVA, devendo a imunidade operar sobre os veículos automotores (automóveis, aeronaves, embarcações etc.) que sejam utilizados como instrumentos auxiliares no funcionamento das suas atividades, uma vez que isto diz respeito à consecução de suas finalidades essenciais (Art. 150, § 4º, CF/88). No entanto, há quem assim não pense, como José Manoel da Silva:

Veículos ou outros meios de transportes, embora inscritos na repartição pública como de propriedade da paróquia, não se enquadram nos favores imunitórios. Por óbvio que a inscrição em nome da paróquia importa na afetação do bem ao ente paroquial, no sentido de circunscrição territorial. Por isso não são bens afetados direta e vinculadamente ao templo ou ao culto. Templum, i, compreende apenas o local ou o recinto em que se celebra o culto. Se, verbi gratia, o veículo (automóvel, caminhão, o navio ou aeronave) se tornam verdadeiramente templo destinado ao culto, inegavelmente que aí se pode enxergar o que se denomina templo móvel, no qual se celebra o ritual ou culto religioso, o que lhe dá o caráter de local apropriado à realização do cerimonial.²

¹ MELO, José Eduardo Soares de ; PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 285.

² SILVA, José Manoel, op. cit., 1996, p. 25.

Discordamos da primeira conclusão do autor, uma vez que tais automóveis podem estar sendo efetivamente utilizados como instrumentos de viabilização das atividades religiosas, e não com fins econômicos.

Concordamos, no entanto, com a segunda, pois nestes casos não será devido o IPVA pela evidente razão de os veículos serem utilizados como se fossem os próprios templos. É o caso da congregação que divulga sua doutrina por meio de carros de som ou utilizando embarcações em lugares alagadiços. Este ponto de vista é partilhado por diversos outros juristas, como Aliomar Baleeiro e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.

Sobre o tema, este último escreveu que:

A expressão ‘templo de qualquer culto’ abrange, ao meu sentir, o lugar, de livre acesso aos fiéis, destinado à meditação teológica e a íntima sintonia da criatura com o Criador, onde se realizam os atos de adoração e a louvação a Deus. Nela vislumbramos o prédio da Igreja ou Sinagoga, com os símbolos, imagens, objetos sacros e suas dependências, mesmo que compartimentos dele sejam utilizados para residência do padre, pastor ou rabino, [...], além da embarcação, do caminhão ou ônibus, do vagão de trem ou da aeronave só usados como templos móveis para os serviços do culto.¹

Portanto, para que a imunidade seja respeitada em sua integralidade, nada mais pertinente do que imunizar o IPVA das entidades religiosas em todas as circunstâncias mencionadas.

6.8 O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

Uma das mais evidentes hipóteses em que a imunidade se faz sentir em relação aos templos se dá em relação ao imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), da competência dos municípios, conforme previsão constitucional, precisamente no art. 156, I, da CF/88. Com efeito, não devem restar dúvidas de que o prédio do templo é imune em relação ao IPTU, bem como as suas adjacências, desde que estas sejam integradas às finalidades essenciais da instituição.

Ressalte-se, contudo, que as residências onde residem padres, párocos, rabinos, pastores, monges, dentre outros, por não fazerem parte das finalidades essenciais dos templos, não estão protegidas da incidência deste imposto, a não ser que estas pessoas residam dentro do próprio templo, ainda que em alguma dependência contígua.

¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, op. cit., 1996, p. 62.

Entendêssemos o contrário e estaríamos a desvirtuar mais uma vez a imunidade de seus reais objetivos, criando distinções desarrazoadas entre os religiosos e as demais pessoas.

Como já dito alhures, imune é a instituição, não as pessoas que a compõem. Sobre o tema, vejamos a lição precisa de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, do município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico. Imune é o templo, não a ordem religiosa.¹

Exemplo da amplitude hermenêutica que se deve dar ao IPTU das entidades religiosas também pode ser extraído de outro acórdão do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, segundo o STF, quando o imposto de que se trata é o IPTU, não só o prédio destinado às atividades dos templos, como também aqueles que estão alugados para terceiros, mas que pertençam a estas instituições, estão acobertados pela regra imunizante. Vejamos:

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 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 nela mencionadas’. 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.²

A mesma orientação também vem sendo adotada por nossa Corte Suprema quando o contribuinte, no caso, é uma instituição de assistência social, também imune. Aqui se faz a ressalva, a nosso ver acertada, de que a imunidade prevalece, mas desde que as rendas dos aluguéis sejam aplicadas nas atividades institucionais da entidade imune. Vejamos:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.³

O STF, em passado longínquo, também já teve a oportunidade de se manifestar sobre a extensão da imunidade do IPTU em relação aos terrenos isolados dos templos e que não

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 483.

² BRASIL. STF – Pleno – RE nº 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU*. 14 mai.o 2004, p. 33.

³ Id. STF – Pleno – RE nº 237.718/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*. 1-E 06 set. 2001, p. 21.

estejam afetados a suas finalidades, tendo denegado o benefício tributário nestes casos. Eis o aludido acórdão:

A imunidade estatuída no art. 31,5, letra b, da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.¹

Se este terreno, no entanto, vem sendo utilizado como o local das celebrações religiosas, não deve haver dúvidas de que o imposto não é devido, mesmo que não haja nenhuma construção erguida sobre ele. É o que comumente ocorre nos chamados “terreiros de umbanda”, que devem se beneficiar da imunidade.

6.9 O imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis

Este imposto municipal, o ITBI, previsto no art. 156, II, da Carta Magna, incide na transferência da propriedade de bens imóveis. Contribuinte do imposto, segundo o art. 42 do Código Tributário Nacional, será quem o legislador municipal decidir.

Referida técnica legislativa, conforme já dito a respeito do IOF, gera insegurança, além de ser de duvidosa constitucionalidade.

Porém, como já sabemos que a imunidade se restringe ao templo, apenas quando estes figurarem como contribuinte legal do imposto – seja adquirindo ou vendendo o imóvel – é que haverá a exoneração. Mais uma vez, o benefício não poderá se estender à situação inversa – quando figurar como contribuinte de fato – em respeito ao princípio da livre concorrência. Basta lembrarmos que, assim não o fosse, os templos poderiam auferir grandes lucros por meio da especulação imobiliária, adquirindo e vendendo imóveis na certeza de que em nenhuma das operações – compra e venda – teriam de recolher o imposto.

Tais práticas devem ser evitadas, ainda que as rendas auferidas com a venda dos imóveis sejam revertidas para as atividades essenciais dos cultos.

6.10 O imposto sobre serviços de qualquer natureza

O imposto sobre serviços (ISS), estatuído no art. 156, III, da Constituição, também é da competência dos municípios. Desta forma, todos aqueles serviços atinentes às funções

¹ Id. STF – 2ª T. – RE nº 21.826, Rel. Min. Ribeiro da Costa, DJ. 31 dez. 1953, p. 16099.

institucionais da congregação religiosa – como missas, cultos, batizados, casamentos etc. – não poderão ser tributados por este imposto. A imunidade aqui há de ser ampla.

No entanto, quando o serviço prestado possui finalidade lucrativa, entram em cena aqueles outros princípios constitucionais que servem de limites à imunidade: o da igualdade e o da livre concorrência.

Trazendo exemplos ilustrativos, vejamos a posição de Flávio Campos:

O limite, no caso, será encontrado no princípio da livre concorrência: podem os templos exercer atividades lucrativas, distintas de sua atividade-fim, desde que tais atividades não signifiquem, por suas características peculiares, concorrência desleal com aqueles que a pratiquem profissionalmente, com vistas ao lucro.

[...]

No tocante à prestação de serviços, em nome próprio, de serviços de estacionamento, entendemos, com a maioria dos autores citados, que sua imunidade dependerá da constatação, em cada caso concreto, da possibilidade de caracterização de ofensa ao princípio da livre concorrência e do efetivo emprego da receita deles advinda no custeio das atividades-fim da entidade religiosa.¹

A opinião do autor é, inclusive, a que tem sido acolhida pelo STF. Vejamos:

Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Constituição. Instituição de assistência social. Exigência de imposto sobre serviço calculado sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos no pátio interno da entidade. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque.²

A questão é apenas aparentemente simples. Com efeito, o estacionamento não é atividade religiosa essencial, e essa auferição para se saber se os valores cobrados são compatíveis com os de mercado é difícil, pois sempre a instituição imune terá margem econômica para baixar seu preço em relação a um eventual concorrente, que poderá até mesmo falir. Há de se respeitar os limites da igualdade e da livre concorrência. Eis porque encontramos importantes opiniões contrárias à esposada pelo Supremo Tribunal Federal³.

Por fim, ressalvemos que a imunidade do ISS pode se estender inclusive às atividades realizadas fora da sede do templo religioso, pois a proteção tributária não está restrita ao espaço físico onde este se localiza, estando, isto sim, ligada às suas finalidades essenciais. Desta forma, atividades externas – como preparações eucarísticas, palestras, seminários,

¹ CAMPOS, Flávio, op. cit., 2000, p. 52.

² BRASIL. STF – 1ª T. – RE nº 144.900/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU. 26 set. 1997, p. 47494.

³ Ver CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., p. 665.

encontros de jovens e casais –, mesmo que não sejam gratuitas, estão exoneradas do aludido imposto. Isto por duas razões: primeiro porque em tais atividades a instituição religiosa atua na busca de suas finalidades essenciais; e segundo porque não há concorrência desleal, uma vez que tais atividades não se caracterizam como exploração de atividade econômica.

7 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E OS IMPOSTOS INDIRETOS

Vimos a abrangência da imunidade das instituições religiosas em relação aos impostos diretos. Passemos agora ao estudo dos indiretos, ou seja, aqueles que, embora não tenham os templos como contribuinte legal, repercutem financeiramente sobre eles.

Eis aqui um campo de análise em que verificaremos um flagrante desrespeito à imunidade dos templos, pois ela não vem sendo observada da maneira ampla como deveria. Evidencia-se isto notadamente na incidência de impostos indiretos sobre bens, serviços, produtos e mercadorias que têm como consumidor final as entidades religiosas.

A questão atinente à conceituação do que sejam os impostos indiretos não é nova no Direito Tributário e já foi objeto de inúmeras manifestações nos meios jurídicos, tanto no âmbito legal, quanto na doutrina e nos tribunais. Lembrando Geraldo Ataliba, no prefácio da obra “Repetição do Indébito Tributário Indireto”, de José Mörschbacher, poderíamos dizer que este é um daqueles temas de Direito Tributário que tem passado da indiferença generalizada e da acomodação enquanto questão pacífica à explosão da inquietude dos aplicadores do direito, com surpreendente rapidez e contradições.

Até hoje não surgiu um critério absolutamente seguro, que seja adotado unanimemente por juristas, economistas e financistas, para se definir o que sejam os “impostos indiretos”. Ao longo da evolução conceitual sobre este tema específico da tributação surgiram algumas correntes de pensamento em torno dos critérios que caracterizariam os impostos indiretos, o que deu ensejo à elaboração de algumas teorias, dentre as quais podemos mencionar as seguintes: a) teoria da repercussão econômica dos impostos; b) teoria do lançamento; c) teoria dos elementos constantes, duráveis ou contínuos nos fatos geradores dos impostos diretos; e d) teoria da ficção legal.¹

¹ Para uma análise completa e abrangente destas teorias, ver a obra de MÖRSCHBÄCHER, José. *Repetição do indébito tributário indireto*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 19.

Do ponto de vista financeiro, impostos indiretos seriam aqueles incidentes sobre a despesa. Já do ponto de vista econômico, tal classificação dos impostos em diretos e indiretos seria desprovida de rigor científico, uma vez que todo imposto, seja ele direto ou indireto, comporta transferência do encargo financeiro para os custos de produção ou comercialização.

No que tange à ótica do Direito Tributário, impostos indiretos seriam os que possuem como sujeito passivo, vinculado ao Estado pela norma de tributação, pessoa diversa daquela que efetivamente vem a sofrer o encargo financeiro do tributo. Neste ínterim, tendo em vista que o conceito de impostos indiretos não pode ser bem entendido a partir de pontos de vista isolados, e para os fins ora propostos neste trabalho, poderíamos entender impostos indiretos como sendo aqueles que comportam a transferência do encargo financeiro para pessoa diversa daquela apontada na hipótese de incidência como sendo o sujeito passivo da exação tributária.¹

Diversos juristas já chegaram mesmo a ter como descabida qualquer discussão em torno do assunto, visto que ele seria desprovido de qualquer racionalidade. É este o posicionamento, *v. g.*, de Alfredo Augusto Becker, pois, segundo ele:

A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disso, esta classificação é impraticável.

[...]

Adverte Henry Laufenburger que para hoje utilizar-se o critério obscuro e impreciso da divisão dos impostos em diretos e indiretos, ainda que sob qualquer critério, é necessário uma boa dose de artificialismo e ilusão, pois esta famosa e velha distinção foi literalmente abolida no curso dos últimos trinta anos sob o tríplice plano: técnico, administrativo e jurídico.²

Não pensamos assim. Os problemas envolvendo os impostos indiretos e sua correta compreensão devem, mais do que nunca, ser trazidos a um amplo debate jurídico, notadamente após a inauguração da nova ordem constitucional brasileira com a Carta Magna de 1988. As regras que classificam e definem os impostos indiretos devem ser revistas pelo prisma do direito construído sobre princípios e interpretadas à luz da nova hermenêutica constitucional. Daí porque a incidência dos impostos indiretos sobre as entidades imunes e, mais especificamente, sobre os templos religiosos, deve ser objeto de uma profunda discussão, a fim de que os direitos fundamentais sejam aplicados com a máxima eficácia e em consonância com sua verdadeira finalidade.

¹ É este, em outras palavras, o conceito adotado por MÖRSCHBÄCHER, José, *op. cit.*, 1998, p. 39.

² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 538.

No que pertine às entidades religiosas, verificamos um contumaz desrespeito à imunidade tributária em relação aos impostos indiretos. É o que ocorre, *v. g.*, na incidência de ICMS sobre as mercadorias adquiridas por referidas instituições, bem como sobre suas contas de energia e telefonia; no destaque de IPI feito pelo industrial/comerciante, que fabrica/comercializa o “produto industrializado” que vem a ser adquirido pelo templo religioso; na incidência de ISS, quando empresas ou profissionais autônomos prestam serviços a estas instituições imunes etc. Tal prática, embora seja respaldada em dispositivos jurídicos de natureza infraconstitucional, não guarda pertinência axiológico-sistemática com os valores albergados e protegidos pela Constituição. Com efeito, nestes casos, o imposto é cobrado porque os templos (entidades imunes) não são, teoricamente, considerados pela legislação complementar – e, portanto, infraconstitucional – contribuintes legais do imposto. Desta feita, nos exemplos dados, os contribuintes do ICMS seriam os próprios comerciantes que vendem as mercadorias, bem como as concessionárias dos mencionados serviços públicos; no caso do IPI, contribuintes seriam as empresas fabricantes dos produtos industrializados; no do ISS, seria o prestador do serviço, e não o tomador, etc.

A fundamentação legal para a cobrança – não obstante inconstitucional, segundo o nosso entender –, é a de que apenas o contribuinte de direito poderia se beneficiar das prerrogativas imunizantes, não havendo como se falar em imunidade extensível do contribuinte de fato (templos) ao contribuinte de direito (sujeito passivo definido em lei complementar).

Data máxima venia, não é esse o entendimento que deve prevalecer, conforme veremos a seguir, baseados nos ditames da nova hermenêutica constitucional, do princípio da proporcionalidade e inclusive à luz da jurisprudência de nosso país. Uma advertência, porém, faz-se pertinente. Não olvidamos a assertiva dos teóricos que enxergam os impostos indiretos pela perspectiva econômica, e, portanto, afirmam que todo imposto, seja ele direto ou indireto, comporta transferência do encargo econômico para os custos de produção ou comercialização. De fato, em uma economia de mercado, o normal é que todo tributo repercute economicamente no custo dos bens, mercadorias e serviços adquiridos pelos consumidores finais.

Contudo, há aqueles cujo montante pode ser nitidamente identificado quando da comercialização dos produtos, mercadorias ou serviços, porque destacáveis na própria nota fiscal ou fatura, e cujo montante transferido é líquido e certo. Eis porque incluímos, para os

fins de nosso estudo, apenas o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, o imposto sobre serviços e o imposto sobre a propriedade predial urbana na categoria de impostos indiretos que são suportados indevidamente pelas entidades imunes. A repercussão destes impostos é facilmente identificável do ponto de vista financeiro.

7.1 Inexistência de distinção no art. 150, VI, b, da Constituição Federal

Analisando o dispositivo constitucional que assegura a imunidade religiosa cumpre-nos, a princípio, notar que da sua leitura não podemos extrair nenhuma distinção feita pelo legislador constituinte originário no sentido de limitar a abrangência da norma imunizante.

Não há, definitivamente, nenhum detalhamento no preceito constitucional limitando a imunidade dos templos a tais ou quais impostos ou para uma ou outra circunstância, diferentemente do que fez o constituinte nos incisos “a” e “c” do mesmo artigo 150, VI, da CF/88. Senão vejamos, comparativamente, os três dispositivos:

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; (grifo nosso)

Por oportuno, percebamos que no mencionado art. 150 da CF/88 a enumeração “patrimônio, renda ou serviços”, existente nos incisos “a” e “c”, não se repete no inciso “b”, razão pela qual entendemos que a distinção ali feita não vale para os templos de qualquer culto, sendo a imunidade conferida a estas instituições até mesmo mais ampla do que aquela atribuída às entidades mencionadas nos incisos “a” (imunidade recíproca) e “c” (partidos políticos, sindicatos e entidades assistenciais).

Não fosse assim e teríamos no texto constitucional palavras inúteis – no caso dos incisos “a” e “c” -, o que não pode ser verdade, pois o legislador poderia muito bem ter especificado também na alínea “b” que a imunidade dos templos de qualquer culto só se refere aos impostos incidentes sobre o seu “patrimônio, renda ou serviços”. Porém, não o fez. E se houve esta omissão, voluntária, não devemos, sequer podemos, desconsiderar as razões existentes para isso.

Complementando o conhecido brocardo jurídico que afirma “não existirem palavras supérfluas na lei” poderíamos dizer que “não existem omissões de palavras supérfluas na lei”. Eis um dos pontos nevrálgicos para o qual devemos atentar a fim de analisarmos o problema em questão.

Outrossim, nesta ordem de considerações interpretativas, é entendido como instrumento de boa hermenêutica não estabelecer distinções onde a lei não as fez. Esta é a lição de Carlos Maximiliano:

[...] quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-la a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.¹

Algun intérprete do texto constitucional talvez até argumente que o § 4º do artigo 150 da CF/88, ao fazer aquela distinção que não teria sido detalhada no bojo da alínea “b” do inciso VI, prescrevendo, aí sim, 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”, traria as pretendidas restrições para a imunidade em questão. Deste modo, poder-se-ia defender que, embora não houvesse a especificação na alínea “b” de que a imunidade abrangeria apenas os impostos incidentes sobre o “patrimônio, renda ou serviços”, tal como nas alíneas “a” e “c”, esta ressalva havia sido ultimada no bojo do § 4º. Esta, no entanto, não é a interpretação mais acertada para o referido dispositivo.

Ao interpretarmos uma norma, seja ela de âmbito constitucional ou infraconstitucional, o hermeneuta deve ter em vista não apenas dispositivos normativos isolados, mas todo o sistema no qual eles se inserem, bem como o espírito sócio-jurídico que anima o legislador.

Essa técnica torna-se ainda mais forte e presente quando o dispositivo em questão é de natureza constitucional, já que os métodos de interpretação utilizados no desvelamento da Carta Magna devem ser substancialmente mais antenados com os objetivos estatais e os valores sociais do que aqueles métodos hermenêuticos clássicos utilizados para as leis em geral.

Destarte, quando no § 4º do artigo 150 da CF/88 lê-se que as imunidades ali previstas dizem respeito apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços essenciais às suas funções,

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 201.

devemos entender que a cautela do constituinte diz respeito apenas a um cuidado razoável e justificado de não se estenderem as imunidades a toda e qualquer atividade indiscriminadamente realizada pelas entidades que menciona. Exemplo disso seria a extensão da imunidade dos sindicatos ao patrimônio, à renda e aos serviços de uma indústria da qual este órgão de representação dos trabalhadores seria proprietário, a qual ficaria protegida da incidência de impostos apenas porque estaria usufruindo os efeitos reflexos e indiretos de uma imunidade que teleologicamente não lhe diz respeito.

O refreio a este tipo de ampliação das imunidades é que inspirou o constituinte na elaboração das restrições do § 4º do artigo 150 da CF/88. O legislador jamais procurou limitar os favores imunizantes quando as atividades não tributadas fossem aquelas essenciais à existência das instituições mencionadas nas alíneas “a”, “b” e “c” – principalmente dos templos de qualquer culto – do artigo 150. Na verdade, o que se pretendeu evitar foi a concorrência desleal. Guilherme Von Müller Vergueiro foi preciso ao tratar do assunto, asseverando que:

[...] as finalidades essenciais das entidades mantenedoras dos templos não estão relacionadas com um cunho social, no sentido de atender todas as necessidades da sociedade, mas apenas na consecução dos seus pressupostos religiosos. Nesse sentido, as finalidades essenciais são aquelas atividades que estão relacionadas à existência e à manutenção do templo, assim como aquelas voltadas às práticas litúrgicas, ou seja, ao conjunto de atividades que se relacionam com o exercício do culto.

[...]

Desta feita, uma vez posta a definição do que são finalidades essenciais, nós recorremos aos exemplos. A venda de imagens de santos pela igreja está ao abrigo da imunidade, na medida em que os santos são integrantes do ritual de oração, constituindo-se num importante objeto para a prática religiosa.

A mesma imagem de santo, vendida por uma pessoa que não seja a mantenedora do templo, a exemplo de um antiquário, não está agasalhada pela imunidade. Isso porque, embora essa pessoa comercialize um objeto sacro, a mesma não possui nenhum vínculo com o templo. O objeto da relação de imunidade é necessariamente vinculado ao templo e suas atividades.

Suponhamos que na mesma igreja em que se venda a imagem do santo exista a comercialização de mel e sabonetes, os quais terão suas rendas revertidas para as obras de caridade da paróquia. Em que pese a nobre destinação dessas receitas não hesitamos em responder que tais receitas estão sujeitas à tributação, vez que o mel, da mesma forma que os sabonetes, não está relacionado com a prática de nenhum rito religioso.

De outro lado, a venda de velas de sete dias, por exemplo, está ao abrigo da imunidade, pois essas integram o ritual de orações, ao passo que a simples venda de velas perfumadas não está, pois são meramente decorativas. Em razão disso,

podemos notar que a imunidade não se relaciona com a natureza intrínseca do objeto, mas sim a destinação religiosa que se atribua ao mesmo (fator extrínseco).¹

Entendemos, portanto, que a proteção imunizante deve se dar de maneira ampla, irrestrita, abrangendo inclusive os impostos indiretos, já que a Constituição nenhuma distinção faz a este respeito. Deste modo, a imunidade dos impostos incidentes sobre os templos de qualquer culto não pode se limitar ao patrimônio, à renda ou aos serviços desses templos, pois o legislador não fez tal especificação.

Mister, portanto, interpretarmos o art. 150, VI, b, da CF/88 de maneira a atribuirmos aos templos uma imunidade abrangente, que proteja tais entidades inclusive da incidência de impostos que tenham como contribuinte legal, *de jure*, outros sujeitos passivos.

Não há qualquer ressalva no dispositivo constitucional condicionando a imunidade a fórmulas do tipo “conforme dispuser a lei” ou “salvo quando os templos não forem contribuintes de direito do imposto”. Cabe ao aplicador da Constituição Federal, portanto, em uma tarefa de verdadeira concretização dos valores nela encampados, conferir às normas constitucionais a máxima eficácia que possuam.

Diferentemente de algumas prescrições constitucionais que albergam outras espécies de imunidades, a dos templos de qualquer culto é uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

O fato de o art. 146, III, a, da CF/88, estabelecer que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar não significa que os templos religiosos dependam de regulamentação legal para usufruir deste benefício. Tal regulamentação só se aplica aos casos que a pedem expressamente. Isto porque o art. 150, VI, b, não condiciona sua incidência “aos termos da lei” ou, tal como ocorre com as instituições de educação e de assistência social, “atendidos os requisitos da lei”.

Não é outra a lição de Aires Barreto e Paulo Barreto, segundo os quais “basta ser templo para ser imune. Templo de qualquer culto. Nenhuma restrição, condição, circunscrição, limitação, pode ser posta, validamente, por norma infraconstitucional. A imunidade dos templos é incondicionada.”²

¹ VERGUEIRO, Guilherme Von Muller. Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos. In: *Imunidade tributária*. São Paulo: MP, 2005, p. 161.

² BARRETO, Aires F. ; BARRETO, Paulo Aires. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 22.

A interpretação ampliativa que ora se procura imprimir ao art. 150, VI, b, da CF/88 nada mais faz do que seguir os critérios recomendados pela nova hermenêutica constitucional. Imunizar os templos de qualquer culto da incidência dos impostos indiretos agregados aos bens, produtos, mercadorias e serviços por estes adquiridos não comporta nenhuma incongruência jurídica. Pelo contrário. Estaríamos dando a máxima eficácia possível a um preceito constitucional que é, como já dito, e segundo a classificação proposta por José Afonso da Silva, uma norma de eficácia plena¹.

7.2 Distinção entre contribuinte de fato *versus* contribuinte de direito

Outro enfoque a ser considerado no estudo do tema em questão diz respeito à distinção entre “contribuinte de fato” *versus* “contribuinte de direito”, de onde até então advém a principal justificativa – a nosso ver equivocada – para a cobrança dos impostos indiretos incidentes sobre os bens, mercadorias e serviços adquiridos pelos templos de qualquer culto.

Com efeito, aqui reside uma das grandes celeumas em torno da aplicabilidade das imunidades tributárias, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho ao tratar da imunidade recíproca:

Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiros, como no IPI e no ICMS. Predomina a orientação no sentido de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao Poder Público, refugindo do espírito da providência constitucional. Registramos nossa integral discordância. A relação jurídica se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, sem que haja qualquer participação integrativa dos terceiros beneficiados. E a pessoa jurídica de direito constitucional interno não pode ocupar essa posição, no setor das exigências tributárias.²

É de se saber que a Constituição Federal prevê, no art. 146, III, a, que a definição de quem sejam os contribuintes legais em relação aos impostos discriminados na Carta Magna é matéria privativa de lei complementar, ou seja, aquela que demanda aprovação por maioria absoluta do Congresso Nacional. Acontece que, não obstante seja atribuição da lei complementar definir o aspecto pessoal dos impostos, definindo quais são os seus sujeitos passivos, referida técnica de organização da pirâmide normativa tributária não pode ser analisada isoladamente. Isto porque há valores constitucionais em jogo, e o contribuinte de

¹ Ver SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 88.

² CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 182.

direito muitas vezes não sofre a repercussão econômica do tributo, o qual é repassado para outros sujeitos da cadeia econômico-financeira.

A mera definição do contribuinte por meio de uma lei complementar não deve ser interpretada de maneira isolada, como se outros fatores jurídicos, sociais e econômicos não fizessem parte da equação jurídico-tributária. Se o consumidor final de determinado produto, serviço ou mercadoria é entidade imune, ou mesmo hipossuficiente, a repercussão econômica do tributo deve ser ponderada com outros valores e princípios jurídicos. E o legislador sabe disso. Tanto é que uma série de impostos devidos, *de jure*, por grandes conglomerados econômicos – tais como redes de supermercados –, mas que oneram em demasia pessoas de baixo poder aquisitivo, são substancialmente diminuídos, justamente para que tais indivíduos possam aumentar sua capacidade de compra, embora não sejam estes os contribuintes de direito do tributo.

É o que ocorre, *v. g.*, quando determinadas alíquotas do IPI ou do ICMS de produtos da chamada “cesta básica”, como arroz, feijão e açúcar, são reduzidas, para que os de menor renda a eles tenham acesso mais favorecido. *In casu*, se o legislador, para tomar tais decisões, identificasse apenas o sujeito passivo legal da obrigação tributária, muito provavelmente as aludidas reduções de alíquota não seriam ultimadas. E é exatamente o mesmo critério de ponderação que entendemos deva ser aplicado quando na ponta da cadeia econômica esteja não um hipossuficiente, mas os templos religiosos, entidades imunes.

A doutrina se embate desde muito tempo em torno do tema, uns advogando a tese de que as imunidades do contribuinte de fato se estendem aos contribuintes de direito, enquanto outros não admitem esta possibilidade.

A controvérsia continua existindo até hoje, mas os defensores da primeira tese, ou seja, a de que as imunidades do contribuinte de fato se estendem ao contribuinte de direito, contam com a voz de autorizados juristas, como a de Sacha Calmon Navarro Coêlho que, embora se referindo à imunidade recíproca do art. 150, VI, a, da CF/88 (imunidade recíproca dos entes governantes), traz à baila considerações que, *mutatis mutandis*, são de todo pertinentes para a análise da temática ora posta em discussão, a saber:

[...] 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 quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro.

O inesquecível mestre de todos nós entendia que as nomina juris renda, patrimônio e serviços possuem significados amplos, abrangentes, expansivos, e que a intergovernamental aplicava-se a todo e qualquer imposto do sistema tributário.

Para ele, duas idéias-força deveriam prevalecer na análise da espécie. Por primeiro, deve-se observar, caso a caso, quem está pagando realmente o imposto, quer como contribuinte *de jure*, quer como contribuinte de fato. Se for pessoa jurídica de Direito Público interno, deve-se conceder a imunidade.¹

E mais adiante o tributarista mineiro complementa o raciocínio, suscitando questionamentos que de tão singelos chegam a causar embaraço ao estudioso mais desavisado do Direito Constitucional Tributário: “É de perguntar se uma simples opção de técnica pode ou deve superpor-se a um princípio tão vetusto como é o da imunidade intergovernamental recíproca, fundado em plano axiológico e de larga tradição jurídica”.²

Denise Lucena, a seu turno, é enfática ao defender que a imunidade deve prevalecer inclusive em relação aos contribuintes de fato do imposto. Vejamos:

A imunidade aplica-se também aos chamados impostos indiretos.

[...]

No caso específico da imunidade, o que importa é a determinação do sujeito passivo. Se há a repercussão como decorrência de circunstâncias econômicas, isto não é justificativa para excluir a imunidade. Mesmo porque não se pode alterar um dispositivo constitucional por conta de circunstâncias fáticas.³

Sobre a imunidade das instituições de educação e assistência social (CF/88, art. 150, VI, c), vejamos ainda o magistério de Leandro Marins de Souza, cuja lógica também é aplicável aos templos:

Quando uma entidade de educação e de assistência social figura como consumidora final de determinado produto sobre o qual incidam ICMS e/ou IPI – bancos escolares, por exemplo –, não obstante não ser contribuinte destes impostos relativamente à comercialização destes produtos por este encargo recair sobre o comerciante ou produtor, o ônus destes impostos recai sobre si. O produtor ou comerciante lhe vende os produtos, destacando na nota fiscal de saída os valores pagos pela entidade a título de ICMS e IPI, para depois recolher estes tributos aos Fiscos estadual e federal respectivamente.

Ou seja, o contribuinte é mero intermediador do recolhimento dos impostos, e quem o faz efetivamente, do ponto de vista financeiro, é o consumidor final, *in casu*, a entidade de educação ou de assistência social. Por obrigação legal o contribuinte de direito faz constar, destacados na nota, os impostos incidentes sobre a operação, que ficam a cargo do contribuinte de fato.

Por óbvio, se o contribuinte de fato a que se está fazendo remissão é entidade de educação ou de assistência social, sobre esta operação não poderiam recair o ICMS e

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 289.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 293.

³ RODRIGUES, Denise Lucena, op. cit., p. 48.

o IPI por serem impostos que, neste momento, gravam o patrimônio adquirido pela entidade.¹

Aliomar Baleeiro também não descurou destes aspectos. Tratando da imunidade recíproca, o mestre baiano foi enfático ao asseverar que questões infraconstitucionais não poderiam barrar valores consagrados na Constituição:

[...] a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário. Não é lícito a este aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer artil técnico-legislativo, como o de aparentemente dizer que o imposto é ônus do vendedor. Este é sujeito passivo da relação jurídica, no sentido de que lhe cumpre recolher o tributo, mas o legislador não pode ignorar que o mecanismo dos preços, num mercado de competição, permite ao contribuinte *de iure* transferir o ônus fiscal para o comprador. Se a compra é realizada por uma pessoa de direito público, para seu uso, ela padece, em tal caso, o desfalque em seu patrimônio, ou em suas rendas, porque o fornecedor computa todas as despesas, incorporando-as ao preço para reavê-las do adquirente. O legislador ordinário, no caso, teve a simplicidade do rei Canuto: – ordenou ao mar que recuasse, a fim de ele passar a pé.²

É o caso de, por nosso turno, perguntarmos: pode uma simples questão tecnicista, consubstanciada na definição dos contribuintes dos impostos da CF/88 através de lei complementar, atropelar um princípio constitucional maior de grande conteúdo axiológico, como é o caso do princípio da liberdade de crença religiosa, que tem como corolário a imunidade dos templos de qualquer culto? A resposta só pode ser negativa.

A questão, no entanto, está longe de se encontrar pacificada, havendo grandes tributaristas que não admitem a extensão da imunidade aos impostos indiretos. Dentre estes encontramos Hugo de Brito Machado, cuja lição, também sobre a imunidade recíproca, traduz com fidelidade seu ponto de vista:

A imunidade das entidades de direito público não exclui o imposto sobre produtos industrializados (IPI), ou sobre a circulação de bens (ICMS), relativo aos bens que adquirem. É que o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor, que promove a saída respectiva. O Supremo Tribunal Federal já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição.

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o

¹ SOUZA, Leandro Marins de. ICMS e IPI: imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social a impostos indiretos quando na condição de contribuinte de fato. In: *Imunidades tributárias*. São Paulo: MP, 2005, p. 236.

² BALEEIRO, Aliomar., op. cit., p.286.

industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais impostos.

O contribuinte de impostos como o ICMS ou o IPI poderia ser o adquirente dos produtos, como acontece nos Estados Unidos com o imposto sobre vendas. Nos Estados Unidos as lojas anunciam os preços de suas mercadorias sem o imposto. Vê-se na vitrina um objeto com o preço de dez dólares, e quando se vai pagar a quantia cobrada é maior. Nela está incluído o imposto sobre vendas. O contribuinte assim, é o comprador.

É lamentável que a confusão que se tem feito em torno da questão de saber quem, do ponto de vista jurídico, paga o imposto, especialmente em se tratando de repetição do indébito tributário, situação na qual, em face de interpretação inadequada do art. 166 do Código Tributário Nacional, tem sido atribuída relevância jurídica ao fenômeno da repercussão, condicionando a repetição à prova de sua inocorrência, ou de uma praticamente inviável autorização dada por aquele que teria suportado o ônus financeiro do tributo indevido.¹

Embora em um primeiro momento possamos concluir que a imunidade positivada no art. 150, VI, b, da Constituição Federal, deve considerar o fato de que a mesma Carta Magna atribui à lei complementar a competência para, em relação aos impostos, definir seus contribuintes (CF/88, art. 146, inc. III, al. “a”), já fizemos menção ao fato de que estamos diante de um típico caso que impõe ao exegeta a utilização de técnicas hermenêuticas próprias para ocasiões em que estão em jogo normas de âmbito constitucional. Ou melhor, princípios de magnitude constitucional, os quais devem ter predominância sobre as regras, como veremos mais adiante.

A tese ora defendida já chegou inclusive a ser referendada pelo Poder Judiciário. Tratando precisamente da imunidade envolvendo o contribuinte de fato, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu favoravelmente à sua extensão inclusive aos impostos indiretos. O caso discutia a imunidade recíproca dos entes estatais, mas suas conclusões, em razão do acórdão se embasar em precisa técnica hermenêutica e em princípios constitucionais perfeitamente aplicáveis ao problema ora discutido, são inteiramente pertinentes para uma correta compreensão das imunidades. Senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. CONTRIBUINTE DE FATO. AUTARQUIA FEDERAL. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A. EXISTÊNCIA. Comprovado que é a autarquia federal quem arca com o ônus do ICMS, vez que os valores devidos são incluídos nas faturas mensais, tem ela direito de repetir o que

¹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 299.

indevidamente pagou, pois goza do benefício da imunidade recíproca constante do texto constitucional.¹

Os princípios norteadores da tese ora esposada encontraram guarida inclusive no colendo Supremo Tribunal Federal, quando nossa Corte Maior, julgando recursos extraordinários que envolviam a cobrança de tributos de entidades imunes, neste caso contribuintes de direito, que no entanto seriam suportados por contribuintes de fato não-imunes, entendeu que o vetor principiológico que deveria orientar o intérprete na solução do impasse seria justamente a averiguação de quem, de fato, suportaria o ônus tributário. Com efeito, segundo o STF, se quem vende a mercadoria é entidade imune, então a exoneração constitucionalmente qualificada deverá se fazer presente, sendo isto o que ressoa do já analisado RE (EDv) nº 210.251-SP.

Conforme já expusemos alhures, não concordamos com este posicionamento específico, uma vez que ele, além de ferir a isonomia, favorece a concorrência desleal.

Mais razoável e consentâneo com o espírito constitucional seria o inverso: quando o contribuinte de fato for imune é que o imposto não deveria incidir, já que não há como o encargo financeiro ser repassado adiante.

Entendemos, portanto, que se uma entidade imune, como sói ocorrer com os templos, sofre a repercussão econômica do imposto, a regra imunizante deve proteger o fato imponível, afastando a exação tributária.

E é precisamente este o caso dos templos de qualquer culto, já que essas instituições, enquanto contribuintes de fato dos impostos indiretos incidentes sobre os produtos, mercadorias e serviços por estas adquiridos, estão arcando com um ônus tributário indevido, uma vez que estão protegidos pela imunidade constitucional do art. 150, VI, b, da CF/88.

7.3 Conflito entre princípios e regras

Outra questão de cunho interpretativo que deve ser ventilada em torno da incidência de impostos indiretos sobre os templos religiosos é o conflito existente entre normas-princípio e normas-regra.

¹ TRF4 – 2ª T. – AC 97.04.23659-0/SC, Rel. Juiz Fernando Quadros da Silva, *DJU*. 26 jul. 2000, p. 45.

Com efeito, a norma constitucional que confere competência à lei complementar para a definição dos impostos e seus contribuintes (art. 146, III, a) está, não há dúvida, no mesmo patamar “hierárquico-formal” da norma do art. 150, VI, b, que beneficia com a imunidade tributária as aludidas instituições.

Esta constatação poderia levar a uma equivocada solução de eventual antinomia entre normas de mesmo grau hierárquico, consistente na primazia da norma específica sobre a geral, o que no caso poderia resultar em uma prevalência da lei complementar que não define os templos como contribuintes dos impostos indiretos, mas sim os industriais, os comerciantes e as concessionárias de energia e telefonia, bem como os prestadores de serviços, o que acabaria por prejudicar a imunidade tributária em questão. Esta solução, contudo, parece-nos ser manifestamente equivocada, mas ainda assim deve ser precisamente repelida com os pertinentes fundamentos jurídicos.

Afirmar-se que não se podem desonerar os impostos indiretos suportados pelas instituições religiosas em virtude de estas não serem consideradas contribuintes *de jure* decorre de uma interpretação constitucional aligeirada e desprovida de cientificidade.

O fato é que deparamos, no presente problema, um claro conflito entre uma norma-princípio (liberdade religiosa/imunidade dos templos) com uma norma-regra (competência atribuída à lei complementar para definir os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição). Vejamos, portanto, como a doutrina propõe a solução para este tipo de antinomia.

A distinção das normas constitucionais em princípios e regras nos é bem elucidada por Willis Santiago Guerra Filho. Vejamos:

Já se torna cada vez mais difundido entre nós esse avanço fundamental da teoria do direito contemporânea, que, em uma fase ‘pós-positivista’, com a superação dialética da antítese entre o positivismo e o jusnaturalismo, distingue normas jurídicas que são regras, em cuja estrutura lógico-deontica há a descrição de uma hipótese fática e a previsão da consequência jurídica de sua ocorrência, daquelas que são princípios, por não trazerem semelhante descrição de situações jurídicas, mas sim a prescrição de um valor, que assim adquire validade jurídica objetiva, ou seja, em uma palavra, objetividade.¹

¹ GUERRA Filho, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2003, p. 52.

Portanto, os princípios, diferentemente do que ocorre com as regras, possuem função nuclear dentro do ordenamento jurídico, são juízos categóricos que servem de pilastro fundamental para todo o arcabouço normativo. Eles não são meras normas de conduta, pois representam os valores e diretrizes eleitos pela sociedade que constituem os objetivos e a própria razão de ser do Estado.

Sobre a função dos princípios no contexto jurídico-constitucional, esclarece José de Albuquerque Rocha que:

a mais essencial função dos princípios é qualificar a realidade, ou seja, é valorar a realidade, é atribuir-lhe um valor, a indicar ao intérprete ou ao legislador que a realidade deve ser tratada normativamente de acordo com o valor que o princípio lhe confere. Isso significa que as funções dos princípios, em relação às normas jurídicas, são uma derivação lógica de sua função essencial de qualificação da realidade. Ou seja, os princípios têm função de fundamentação das normas justamente porque elas não podem contrariar o valor por eles proclamado; têm função de guia interpretativo justamente porque as normas devem ser interpretadas em harmonia com os valores neles consagrados; finalmente, têm função supletiva porque a norma do caso concreto deve ser formulada em atenção aos valores neles fixados.¹

Paulo Bonavides, por sua vez, é enfático ao afirmar que eles compõem:

[...] momentos culminantes de uma reviravolta na região da doutrina, de que resultam para a compreensão dos princípios jurídicos importantes mudanças e variações acerca do entendimento de sua natureza. Admitidos definitivamente por normas, são normas-valores com positividade maior nas Constituições do que nos Códigos; e por isso mesmo providos, nos sistemas jurídicos, do mais alto peso, por constituírem a norma de eficácia suprema. Essa norma não pode deixar de ser o princípio.²

In casu, vê-se claramente que a norma que confere imunidade tributária aos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b) resguarda um princípio, pois protege o valor liberdade religiosa.

Já o dispositivo constitucional que determina “caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” é uma regra. Ou, mais precisamente, uma regra de competência.

¹ ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria geral do processo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 49.

² BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.248.

Vemos, portanto, que no caso em questão – que envolve um aparente conflito de normas constitucionais – a prevalência haverá de ser dada ao dispositivo constante do art. 150, VI, b, da Constituição Federal, em detrimento do dispositivo constante do art. 146, III, a, uma vez que aquele protege um princípio – a saber, o da liberdade religiosa –, enquanto este informa apenas uma regra formal de divisão de competências materiais entre as diversas espécies legislativas – lei complementar, lei ordinária etc.

Lembremos ainda, com Carlos Ayres Britto, que a nova compreensão que podemos ter de diversos dispositivos da Constituição não necessita, sempre, de modificações formais. Basta que enxerguemos, no que já está posto, o seu verdadeiro conteúdo, pois:

[...] as normas-princípio, além de atribuírem unidade axiológica ou material à Constituição rígida, concorrem para impedir que a própria rigidez venha a significar impermeabilidade conceitual dos valores do berço constitucional; isto é, venha a rigidez a fazer das normas constitucionais conceitos jurídicos estratificantes, obrigando a que toda mutação da Constituição apenas se dê ao nível das emendas e revisões.¹

Desta forma, temos presente mais uma razão para que se amplie a imunidade dos templos, liberando tais entidades do pagamento dos impostos indiretos embutidos nos bens, produtos, mercadorias e serviços por estes adquiridos ou tomados.

7.4 O Princípio da proporcionalidade e os impostos indiretos

Outro prisma através do qual pode ser analisada a incidência dos impostos indiretos que têm sido suportados pelas entidades religiosas é aquele fornecido pelo princípio da proporcionalidade. Veremos que, ainda sob este aspecto, não será outra a conclusão senão a de que referida incidência não é cabível.

A proporcionalidade, numa primeira aproximação, é a exigência de racionalidade, a imposição de que os atos estatais sejam providos de um máximo de sustentabilidade.

O princípio da proporcionalidade, embora não esteja positivado explicitamente na nossa Constituição, tem validade jurídica plena em nosso ordenamento jurídico, visto que sua normatividade, segundo o prof. Paulo Bonavides:

[...] flui do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do artigo 5º, o qual abrange a parte não escrita ou expressados direitos e garantias da Constituição, a saber, aqueles direitos e garantias, cujo fundamento decorre da

¹ BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 170.

natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade da Constituição¹

Explicitando o conteúdo do princípio da proporcionalidade, J. J. Gomes Canotilho assevera que a sua razão de ser reside no fato de que: “entre o fim da autorização constitucional para uma emanção de leis restritivas e o exercício do poder discricionário por parte do legislador ao realizar esse fim deve existir uma inequívoca conexão material de meios e fins”.²

O princípio da proporcionalidade ainda tem a peculiaridade de ser formado pela conjunção de outros três subprincípios, quais sejam: 1) princípio da adequação; 2) princípio da necessidade; e 3) princípio da proporcionalidade em sentido estrito. Estes três elementos serão vistos a seguir.

7.4.1 Os impostos indiretos e o princípio da adequação

O princípio da adequação (1º subprincípio da proporcionalidade) afirma que todo ato administrativo deve ser apto a conseguir o fim almejado pela norma.

No dizer de André Ramos Tavares: “o elemento correspondente à conformidade ou adequação dos meios representa a necessária correlação entre os meios e os fins a serem atingidos, de forma que os meios escolhidos sejam aptos a atingir o fim determinado”.³

Desta forma, cumpre-nos analisar a adequação da cobrança dos impostos indiretos que são suportados – embora legalmente não recolhidos – pelos templos religiosos. Será que referida repercussão é adequada? Ela obedece aos ditames constitucionais? Cremos que não.

Conforme já pudemos verificar anteriormente, a uma norma constitucional deve ser dada a interpretação que lhe confira maior eficácia. E quando na solução do caso concreto vislumbrarmos um conflito existente entre normas da própria Constituição, sendo que uma comporta um princípio e a outra uma regra, deve ser dada prevalência ao princípio.

Este é justamente o caso em foco, pois a repercussão dos impostos indiretos sobre as entidades religiosas não se coaduna com o cumprimento da norma imunizante inscrita no art. 150, VI, b, da Constituição Federal.

¹ BONAVIDES, Paulo, op. cit., p. 396.

² CANOTILHO, J. J. Gomes, op. cit., p. 488.

³ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 538.

Qualquer interpretação do dispositivo constitucional em exame que chegue a conclusões diversas não se harmoniza com o valor prescrito pela liberdade religiosa, da qual é corolário a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

O modo como parte da doutrina e dos tribunais vem compreendendo o problema até então resulta, na verdade, de uma leitura constitucional que supervaloriza uma regra em detrimento de um princípio.

Neste íterim, vemos que a incidência de impostos indiretos dos templos de qualquer culto, quando analisada à luz do princípio da adequação (subprincípio da proporcionalidade), não pode ser efetivada.

7.4.2 Os impostos indiretos e o princípio da necessidade

O princípio da necessidade ou exigibilidade (2º subprincípio da proporcionalidade), prescreve que dentre as várias possibilidades de escolha discricionária postas por uma norma jurídica à disposição do Estado, deve ser escolhida aquela que seja a melhor possível dentre os meios adequados para se atingir os fins previstos.

Esta escolha seria a que menos ônus traria para a concretização de direitos fundamentais. E o que ora debatemos é justamente a concretização de um desses direitos, quando buscamos dar a máxima eficácia possível aos princípios constitucionais que asseguram a liberdade religiosa.

Jellinek utiliza-se de conhecido exemplo para explicar o que seja o princípio da necessidade, quando aduz que não se matam pardais com canhões. O canhão até seria adequado, mas não necessário.

Desta feita, cumpre-nos agora averiguar a necessidade da repercussão financeira dos impostos indiretos que vem a ser suportados pelos templos de qualquer culto. Referida repercussão é necessária? Será que ela dá cumprimento à finalidade da norma constitucional imunizante? Também aqui acreditamos ser negativa a resposta.

Entre se dar cumprimento a uma norma que define o contribuinte dos impostos indiretos incidentes sobre os bens, mercadorias e serviços adquiridos pelas instituições religiosas – que seriam os produtores, fornecedores, prestadores de serviços etc. –, e uma norma garantidora da liberdade religiosa que prescreve peremptoriamente a proibição da incidência de quaisquer

impostos sobre os templos de qualquer culto, resta claro que o meio mais suave a ser empregado pelo legislador no cumprimento da Constituição é o de dar prevalência ao princípio, alargando assim a proteção imunizante.

Esta é a melhor interpretação que se pode dar à Carta Magna, sem que necessariamente precisemos tachar de inconstitucionais os dispositivos existentes nas diversas leis complementares que definem os contribuintes dos impostos, visto que efetivamente elas não o são.

Poderíamos, quando muito, estar apenas conferindo às leis complementares aquilo que a doutrina chama de interpretação conforme a Constituição. Naquilo em que estas leis conflitem com a CF/88, mais precisamente com seu art. 150, VI, b, ao não ressaltar a imunidade dos templos de qualquer culto, elas devem ser interpretadas em conformidade com a Lei Fundamental, já que a problemática ora discutida também admite esta solução. E a interpretação conforme dada às prescrições normativas que definem os ditos contribuintes não pode ser outra senão aquela que determina que os contribuintes dos impostos indiretos incidentes sobre bens, produtos, mercadorias e serviços são, de fato, aqueles que a lei define como tais, ressalvada, no entanto, a hipótese de os impostos repercutirem economicamente nas entidades imunes, ou seja, que tenham como consumidor final os templos de qualquer culto, que deverão, em virtude de determinação constitucional expressa, ser desonerados da incidência de referidos tributos.

Destarte, quando confrontamos a questão através do prisma trazido pelo princípio da necessidade, também constatamos que a incidência de impostos que venham a ser suportados, de maneira indireta, pelas instituições religiosas é desnecessária, e, portanto, inconstitucional.

7.4.3 Os impostos indiretos e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito

O princípio da proporcionalidade em sentido estrito (3º subprincípio da proporcionalidade) corresponde à ponderação jurídica dos dois primeiros princípios, os quais correspondem aos pressupostos fáticos do princípio da proporcionalidade. A proporcionalidade em sentido estrito prescreve que os meios empregados pelo Estado na sua atuação devem ser tais que tragam o maior número possível de vantagens e o menor número possível de desvantagens para os envolvidos na relação jurídica.

Para o caso específico em estudo, podemos detalhar ainda mais o conteúdo do princípio da proporcionalidade em sentido estrito ao afirmarmos que ele corresponde à obrigação do legislador de eleger os meios que melhor ponderem os valores jurídicos envolvidos no problema para que se possa atingir ao máximo os fins das normas constitucionais, que, no caso, são as normas inscritas nos arts. 5º, VI, e 150, VI, b, da CF/88.

Luís Roberto Barroso, falando sobre o princípio da proporcionalidade em sentido estrito, esclarece-nos que: “é imperativo que o valor promovido com a desequiparação seja mais relevante do que o que está sendo sacrificado.”¹

Desta feita, seria cabível perguntarmos: a repercussão dos impostos indiretos sobre os templos de qualquer culto, em obediência às diversas leis complementares que não definem tais entidades como contribuintes legais destes impostos, é a solução que traz maiores benefícios e menores prejuízos à concretização dos direitos fundamentais e da Constituição como um todo? Será que os prejuízos advindos de referida repercussão são menores do que se ela não existisse? Meditemos sobre as indagações proferidas.

Para podermos visualizar as implicações que o princípio da proporcionalidade em sentido estrito pode trazer sobre o caso, imaginemos a seguinte situação: todas as instituições religiosas deixariam de arcar com o ônus decorrente dos impostos indiretos. A partir desta suposição, façamos as devidas considerações.

Será que o fato de, em decorrência da imunidade presente no art. 150, VI, b, da CF/88, não incidir impostos sobre os bens, produtos, serviços e mercadorias adquiridos por todos os templos religiosos traria algum desfalque considerável para o fisco? O que deixaria de ser arrecadado comprometeria os cofres públicos? Os prejuízos advindos da incidência de tais impostos, do modo como hoje ocorre nas circunstâncias apontadas, não traz muitos maiores prejuízos para as instituições religiosas e, conseqüentemente, para o exercício da fé?

Referidos templos, em sua grande maioria, sobrevivem de contribuições voluntárias, e por isso incertas, de seus “fiéis” e freqüentadores, com as quais pagam suas despesas de manutenção, não obstante procurem geralmente disseminar a fé em Deus, a caridade, o amor ao próximo, a paciência, a honestidade, a tolerância, a humildade e a esperança numa vida melhor. Será que o prejuízo do fisco seria maior do que o desfalque – indevido e

¹ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., p. 244.

inconstitucional – que hoje sofrem os templos religiosos e a sociedade como um todo? Haja vista a manifesta importância destas instituições, entendemos que também por essa perspectiva a exação é inconstitucional e desproporcional.

Não precisaríamos fazer uma auditoria nas contas dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para constatarmos que o impacto nas finanças públicas em decorrência do não recolhimento do impostos indiretos em questão seria absolutamente desprezível. Atualmente, as cifras arrecadatórias são bilionárias e só vêm crescendo nos últimos anos. O montante de impostos que deixaria de ser arrecadado – em virtude, ressalte-se mais uma vez, do cumprimento da norma constitucional que garante a imunidade dos templos de qualquer culto –, seria infinitesimal.

Devemos ainda ressaltar, por oportuno, que, a rigor, referidas colocações sequer deveriam ser feitas, pois questões de ordem econômica – como é o caso do impacto dos impostos indiretos nas entidades imunes – devem servir apenas de ilustração e reforço do argumento jurídico, sob pena de se ter a impressão de que o administrador público, legislador ou juiz, quando da concretização da imunidade, também no que diz respeito a este aspecto, estariam “fazendo um favor” ao estender a imunidade aos impostos indiretos.

Há de se ter em mente, em verdade, que o que se busca é apenas a concretização de princípios e valores insculpidos na Carta Magna, em toda a sua amplitude.

Vemos que a cobrança de impostos indiretos das instituições religiosas, em face da teleologia das normas imunizantes, não passa de arbítrio estatal amparado em frágil sofisma. Em verdade, os já minguados recursos de que dispõem a maioria destas entidades para atender aos seus objetivos essenciais são ainda mais penalizados, sendo destinados ao Estado em função deste esdrúxulo entendimento fiscal.

Vemos que o custo social a ser “pago” para que se ultime o princípio da liberdade religiosa é mínimo. Ou melhor, custo não há para a Fazenda Pública, já que o que de fato ocorreria seria a correção de uma inconstitucionalidade já enraizada há tempos, que tem permitido ao Estado obter valores que não lhe pertencem.

Esta a razão pela qual a única solução plausível e constitucional para este problema, quando posto à prova também pelo princípio da proporcionalidade em sentido estrito, é a desoneração de referidas entidades dos impostos indiretos que vêm tendo de suportar.

7.5 Espécies de impostos indiretos

Após termos firmado e apontado as principais premissas que devem estar presentes na compreensão do problema da incidência e repercussão dos impostos indiretos sobre as entidades imunes, passemos agora a verificar como estes tributos suportados pelos templos podem se fazer presentes.

Buscaremos, desta feita, analisar aquelas situações nas quais, de forma visível, a proteção exonerativa constitucional não se tem feito presente. São estas distorções que devem ser corrigidas, de modo a se maximizar a eficácia normativa dos preceitos constitucionais imunizantes.

7.5.1 Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

Talvez a hipótese mais visível de incidência de impostos indiretos sobre as instituições religiosas seja aquela consistente no destaque e cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços embutido nas suas faturas de energia elétrica e telefonia.

Com efeito, embora os templos não sejam classificados legalmente como contribuintes do dito imposto – no caso as concessionárias de serviços públicos é que o são –, eles têm de arcar com a repercussão econômica do tributo.

Ocorre que tais serviços são indispensáveis ao funcionamento dos templos religiosos, o que faz com que o preceito imunizante seja atraído para proteger tais entidades contra a repercussão deste tributo. Com efeito, a própria lei nº 7.783/89, em seu art. 10, I e VII, define os serviços de energia elétrica, gás e telecomunicações como essenciais, razão pela qual estas entidades imunes não devem suportar os impostos indiretos incidentes sobre tais serviços.

O que se percebe é que, mesmo em sendo o templo religioso o último sujeito da cadeia econômica que envolve o consumo e a utilização de energia e telefonia, estes deixam de usufruir do benefício imunizante justamente em razão da circunstância infraconstitucional de serem as concessionárias, e não o consumidor final, os contribuintes *de jure* do sobredito imposto.

Percebamos que na condição de consumidores finais os templos sequer têm a possibilidade de repassar o custo da energia – e portanto do ICMS – para outros sujeitos.

Por todas as considerações já expendidas, entendemos não existir respaldo no ordenamento jurídico para a aludida incidência, pois a norma de imunidade comporta e protege princípios constitucionais, que devem prevalecer quando confrontados com a circunstância de não serem os templos os contribuintes legais da exação.

A respeito do tema, vejamos interessantes considerações do jurista Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] No fornecimento da energia, o preço é tarifado, e o imposto é juridicamente cobrado como um *plus*. Há, portanto, clara repercussão jurídica do imposto, como aliás preconizam Alfredo Augusto Becker e Hugo de Brito Machado. O ICMS não é custo do fornecedor de energia. Seus custos são cobertos pela tarifa. Na verdade, a lei apenas conferiu ao concessionário o dever jurídico recolher o ICMS, mas atribuiu-lhe também o direito de exigir do consumidor o reembolso respectivo. Há, inclusive, semelhança entre a incidência do ICMS na energia elétrica e o *sale tax* norte-americano. O consumidor conhece o preço do item consumido sem o imposto, que, após a compra, no momento do pagamento, é adicionado. [...] A questão é interessante para demonstrar a impropriedade da invocação da chamada ‘repercussão’ do imposto, nos casos ordinariamente tributados pelo ICMS. Diferentemente da concessionária de energia elétrica, um comerciante de tecidos, por exemplo, somente repercute o imposto para o comprador se o mercado permitir. Não há previsão jurídica para tanto. Como não há tabelamento de preços, o comerciante poderá, se o mercado permitir, vender suas mercadorias por um preço que cubra todos os seus custos, e lhe proporcione lucros astronômicos. E pode também não conseguir, e, após amargar prejuízos, falir. Por isso, mesmo sendo supostamente ‘repassado’, o ICMS representa pesado ônus para os comerciantes, que, sempre que possível, o questionam. Isso não ocorre na distribuição de energia elétrica, pois, além de não haver livre mercado, o preço da energia é tabelado, sendo acrescido o ICMS após o consumo e o cálculo do preço devido pelo consumidor. Alto ou baixo, o ônus do tributo não é arcado pelo vendedor de energia, que, exatamente por isso, não tem interesse em discuti-lo.¹

Como bem salientado por Hugo Segundo, sequer é de interesse das concessionárias de energia elétrica e telefonia discutir ou confrontar a questão, até porque não são elas próprias quem efetivamente arcam com o custo financeiro do ICMS incidente sobre referidos serviços – já que estes são repassados –, mas sim os consumidores finais, que no caso em questão são os templos religiosos.

Na mesma trilha de argumentação, o tributarista Aroldo Gomes de Mattos é preciso ao afirmar que:

Diante disso, não importa nem interessa àqueles prestadores o valor do imposto que arrecadam compulsoriamente de terceiros, seja qual for a alíquota (no caso, é a de 25%, mas, como o imposto é calculado ‘por dentro’, transforma-se efetivamente em 33%, a mais alta de todas). Isso porque ela não lhe onera, e sim, exclusivamente, os

¹ MACHADO Segundo, Hugo de Brito. Substituição tributária e realidades afins – Legitimidade ativa ‘Ad Causam’. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 68, p. 70, 2001.

consumidores de seus serviços. Existe aí, pois, nítida repercussão jurídica do ICMS cobrado.¹

Outra questão que se deve destacar em relação à indevida repercussão financeira do ICMS sobre as entidades religiosas imunes é a que se dá quando referidas instituições adquirem mercadorias para uso próprio, as quais são tributadas pelo referido imposto. É o que ocorre, v. g., quando compram materiais de construção ou produtos utilizados na limpeza e/ou manutenção de seus prédios. Entendemos que também nestes casos o ICMS repassado às entidades religiosas se mostra indevido, uma vez que burla, por via oblíqua, a regra imunizante.

A concretização da imunidade é que deve ser efetivada de modo ponderado e cuidadoso, sob pena de surgirem eventuais abusos ou sanções aos contribuintes. O ideal, sem dúvida, seria que a operação já fosse realizada sem a incidência do imposto. No entanto, como não é esta a prática que vem sendo adotada usualmente – até mesmo por não existir legislação específica dispendo sobre a imunidade em relação aos impostos indiretos – entendemos que, em tais casos, a mercadoria deve ser, a princípio, vendida para a entidade imune com a repercussão do ICMS, até para que autuações indevidas não venham a ser experimentadas pelo contribuinte de direito do imposto, ou seja, o vendedor da mercadoria. Então, após a aquisição a entidade religiosa poderia pleitear administrativamente a devolução do valor correspondente ao imposto, uma vez que goza de imunidade. Em caso de indeferimento do pleito na via administrativa, restaria à entidade manejar, aí sim, as competentes ações judiciais para reaver o tributo.

Caso o sistema tributário brasileiro adotasse uma sistemática assemelhada à do *sale tax* norte-americano, talvez a concretização da imunidade até pudesse se efetivar na “boca do caixa”, ou seja, no momento da venda. Contudo, na falta de instrumentação legal e contábil para tanto, entendemos não ser esta a maneira mais apropriada para se solucionar o problema.

7.5.1.1 A lei nº 14.586/04 do estado do Paraná

Seguindo o espírito imunizante presente na Constituição Federal, o estado do Paraná chegou a promulgar a Lei nº 14.586, de 22 de dezembro de 2004, proibindo a cobrança de

¹ MATTOS, Aroldo Gomes de. A Imunidade dos municípios e a cobrança do ICMS nas contas de telecomunicações e energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 74, p. 11, 2001.

ICMS nas contas de serviços públicos estaduais prestados a igrejas e templos de qualquer culto. Vejamos o teor de referida lei estadual:

Art. 1º. Fica proibida a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás, de igreja e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa.

Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar através de contrato de locação ou comodato devidamente registrado, ou ainda, da justificativa de posse judicial.

Art. 2º. São definidas, para efeito do art. 1º, as contas relativas a imóveis ocupados por igreja ou templo de qualquer culto, devidamente registrados e reconhecidos pela autoridade competente através do alvará de funcionamento.

Art. 3º. Os templos e igrejas deverão requerer, junto às empresas prestadoras de serviços, a isenção a que tem direito, a partir da vigência desta lei.

A edição dessa lei deu ensejo a que o governador do estado do Paraná ajuizasse uma ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) de nº 3.421. Em referida ação defende-se a inconstitucionalidade da lei com base em alguns dos argumentos aqui já combatidos, ou seja, o de que as entidades religiosas não seriam contribuintes de direito do imposto, mas somente contribuintes de fato.

Além do mais, argumenta-se, a lei teria sido editada em desacordo com os artigos 150 e 155 da Constituição Federal – que obrigam os Estados a realizarem convênios no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Ainda segundo o governador, tal diploma legal contrariaria a lei de responsabilidade fiscal, na qual se prevê que a aceitação de incentivo fiscal com renúncia de receita pela via de isenção ou desconto só pode ser feita mediante previsão nas leis orçamentárias, e em tal caso não teria havido nenhum estudo sobre o impacto financeiro que a isenção (sic) poderia acarretar aos cofres do Estado.

Para refutar o primeiro dos argumentos expostos pelo governador do Paraná, temos de nos recordar das considerações já proferidas a respeito da distinção entre contribuinte de fato e de direito (item 7.2), quando concluímos que, em razão da primordial importância do instituto das imunidades, tal diferenciação, por ser de ordem meramente técnica, e não axiológica, não poderia jamais ser motivo para que se negasse o benefício imunizante aos templos religiosos, inclusive em relação aos impostos dos quais estes seriam contribuintes meramente de fato, e não de direito.

Outrossim, não só o chefe do executivo paranaense traz à lume um argumento que parte de uma impropriedade teórica, como também esta mesma impropriedade é encontrada na redação utilizada pelo legislador, qual seja: a lei fala indevidamente em “isenção”, quando do que se trata é de uma “imunidade” tributária.

Com efeito, embora o legislador estadual se refira à exoneração do ICMS, no artigo 3º da lei nº 14.586/04, como sendo uma isenção, não podemos olvidar que referida norma, por estar dando vazão a uma regra insculpida no bojo da Constituição Federal, alberga uma imunidade. Tal classificação independe do *nomen juris* que o legislador infraconstitucional tenha conferido ao instituto. Importa, em verdade, analisar a natureza jurídica, ou seja, a essência da norma exonerativa.

A questão da inobservância da Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, é o mais falacioso dos argumentos, pois parte da premissa, absolutamente falsa, de que as instituições religiosas teriam sido “isentadas” de um imposto sem que tenham havido estudos sobre o impacto financeiro da medida em relação aos cofres públicos. Acontece que, na realidade, o aludido ICMS nunca foi devido, pois tais entidades são imunes, e não isentas.

Não foi a lei que retirou receitas do Estado, mas sim o Estado que vinha até então auferindo indevidamente tais recursos, cobrando-os dos templos por via oblíqua. A lei simplesmente confirmou e reforçou aquilo que já está previsto na Carta Magna, enquanto norma geral. *In casu*, o que se haveria de cogitar seria até mesmo a restituição para os templos de todo o ICMS que foi repassado indevidamente, por meio de ações de repetição de indébito.

O Ministério Público Federal, por ocasião da feitura do parecer elaborado na retromencionada ADIN, abordou todas estas questões de maneira lúcida e profunda, razão pela qual entendemos ser pertinente a transcrição de alguns de seus principais trechos.

Vejamos:

A lei paranaense adversada nada mais fez do que reafirmar e aplicar, na prática, a disposição constitucional que garante a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Os argumentos do requerente contrários à configuração da hipótese de imunidade tributária não devem prosperar. Com efeito, a imunidade deve ser aplicada a quem efetivamente, caso não a tivesse, devesse arcar com os valores dos impostos, pouco importando que o contribuinte de fato não seja concomitantemente contribuinte de direito.

Como os templos de qualquer culto, no caso dos autos, são considerados contribuintes de fato, forçoso é concluir que fazem jus à hipótese de não-incidência

constitucionalmente qualificada, pois para eles é repassado o ônus econômico do ICMS.

Em outras palavras: sejam contribuintes de direito e de fato, sejam somente contribuintes de fato, o certo é que os templos devem estar tributariamente imunes, pois, do contrário, acabariam, de um modo ou de outro, contribuindo para o recolhimento do ICMS, o que, decerto, não se coadunaria com o espírito constitucional.

A Constituição não faz distinção entre os aludidos contribuintes e não parece que queira excluir do manto da imunidade aquele que, embora não seja legalmente o contribuinte do imposto, de fato o recolhe.

[...]

Não resta dúvida, outrossim, de que a lei impugnada atende ao disposto no § 4º do art. 150 da Carta Federal, visto que os serviços de água, luz, telefone e gás prestados aos templos são necessários para que esses prestem serviços relacionados com as suas finalidades essenciais.

Não se trata, portanto, ao contrário do afirmado pelo requerente, de isenção, e sim de imunidade tributária. Frise-se que o intuito do legislador paranaense foi o de aplicar, na prática, disposição constitucional que deveria, por si só, ser cumprida.

De outro lado, as alegações do autor quanto ao desrespeito à lei de responsabilidade fiscal pela norma impugnada não requerem exame aprofundado, na medida em que, como dito, a lei paranaense é corolário da imunidade prevista na Constituição. [...].

Ante o exposto, opino pela improcedência do pedido de declaração de inconstitucionalidade.¹

A conclusões semelhantes também chegou a Procuradoria Geral de Justiça do estado do Ceará, por ocasião de parecer elaborado em mandado de segurança impetrado por uma instituição religiosa.

Neste *mandamus*, a aludida entidade pretendia se ver desonerada da incidência de ICMS sobre a energia e o telefone utilizados em suas atividades essenciais. Vejamos alguns excertos do parecer:

[...] a imunidade concede, em favor daqueles que prestigia, o direito subjetivo de se exigir que o Estado abstenha-se de cobrar-lhes certos tributos. Assim como as pessoas têm o direito de pagar apenas o tributo previsto em lei, têm também o direito de não pagar o tributo do qual estão constitucionalmente imunes.

Desta forma, em síntese, impõe-se concluir que mesmo ao contribuinte de fato, que é a posição adotada por muitos julgados, pode ser assegurado o gozo da imunidade, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.²

A ADIN 3421-9, cuja relatoria é do Ministro Marco Aurélio de Mello, ainda se encontra pendente de julgamento. Esperamos, contudo, que ela seja julgada integralmente improcedente, confirmando-se a imunidade das entidades religiosas em toda a sua amplitude.

¹ Parecer elaborado na ADIN n° 3421-9, subscrito pelo então Procurador Geral da República Cláudio Fonteles.

² Parecer elaborado pela então Procuradora-Geral de Justiça do Estado do Ceará, Maria Iracema do Vale Holanda, para o MS n° 2004.0003.2831-0. A segurança, no entanto, foi denegada pelo Tribunal de Justiça do Ceará, tendo sido interposto recurso ordinário para o STJ, onde o processo aguarda novo julgamento.

7.5.2 Imposto sobre produtos industrializados

Outro tributo que vem sendo indevidamente suportado pelos templos religiosos é o imposto sobre produtos industrializados. A hipótese é semelhante àquela já aventada no caso do ICMS, dando-se quando tais entidades adquirem, v. g., materiais de construção que venham a ser utilizados nas obras da casa ou prédio da entidade, ou mesmo na aquisição de aparelhos de som usados nas celebrações religiosas.

Pelas mesmas razões já expendidas em relação ao ICMS, entendemos que o destaque e repasse do IPI aos templos de qualquer culto se dá de forma inconstitucional, o que enseja a adoção de medidas administrativas ou judiciais para que a imunidade se concretize.

Se assim não o for, então estaremos diante de uma situação em que usufruir do benefício da imunidade – cuja sede é a Constituição e que visa a proteger princípios constitucionais – traz um regime tributário menos favorecido do que aquele que decorre de uma isenção. Isto porque, como sabemos, o contribuinte do IPI possui o direito de se utilizar dos créditos apurados nas operações antecedentes, mesmo que haja alguma operação isenta.

É o que decorre não só da compreensão do art. 153, IV, § 3º, II, da CF/88, como também da própria lógica do sistema, pois se o crédito não pudesse ser utilizado a alíquota do imposto incidiria sobre toda a base imponible não tributada, jogando por terra as isenções anteriormente concedidas.

A doutrina perfilha justamente esta linha de raciocínio. É o que podemos depreender das colocações de João Luiz Coêlho da Rocha:

Na verdade, para a adequada observância do princípio constitucional da não-cumulatividade pertinente ao IPI (pois que ao ICMS a Carta consagrou exceção própria), só a não-incidência pura do tributo desautoriza o uso do crédito, pois que se a operação em pauta não experimenta tributação, por imunidade ou por isenção, o uso do crédito virtual se impõe como princípio necessário.

[...]

Já se viu que uma operação que em tese envolva a incidência do IPI, mas por comando normativo seja isenta, ou imune, tal pagamento não ocorra, não vai refletir nenhuma renúncia de tributação se não se permitir o aproveitamento do crédito. Está na lógica do sistema de não-cumulatividade.¹

¹ ROCHA, João Luiz Coêlho da. Operações imunes ou sob alíquota zero e os créditos de IPI. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 74, p. 68, 2001.

No mesmo sentido doutrina José Souto Maior Borges: “[...]será compatível com a incumulatividade o direito à compensação do IPI nas hipóteses de isenção desses insumos. Pela simples razão do que ou bem se admite essa alternativa exegética ou se destrói a isenção, convertendo-a em simples inutilidade.”¹

E é precisamente este o modo como os tribunais brasileiros vêm entendendo o assunto. Vejamos, a título de exemplo, o seguinte acórdão do Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.²

Como vemos, mesmo não sendo legalmente contribuinte do IPI, o templo religioso não deve arcar com o ônus financeiro do imposto incidente sobre os produtos industrializados que eventualmente venha a adquirir, podendo haver o pedido de restituição deste tributo tanto na via administrativa, quanto na judicial. Mas isto desde que os aludidos produtos venham a ser empregados nas obras ou atividades que sirvam de meio à propagação da fé, ou seja, suas atividades essenciais.

7.5.3 *Imposto sobre serviços de qualquer natureza*

A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza em relação àqueles serviços que têm como tomador as instituições religiosas é outra exação tributária que também se nos afigura indevida.

É o que se verifica quando uma dessas entidades contrata, *v. g.*, serviços de limpeza, contadores, advogados ou empresas de engenharia para lhes prestar serviços e se embute no preço deste o montante equivalente ao ISS.

Com efeito, como o tomador, ou seja, o destinatário do serviço é claramente identificável como sendo uma entidade imune – no caso, os templos de qualquer culto –, o preceito imunizante deve prevalecer, mesmo não sendo este o contribuinte efetivo do dito imposto.

¹ BORGES, José Souto Maior., *op. cit.*, 2001, p. 358.

² BRASIL. STF – Pleno – RE nº 212.484, Rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, *DJU*. 27 nov. 1998, p. 22.

É que, como se viu, a Constituição não faz ressalvas ou impõe condicionantes ao gozo dos benefícios da imunidade, bastando que o imposto recaia, ainda que de forma indireta, sobre a instituição religiosa para que a vedação à incidência de impostos se faça presente.

Para a concretização da imunidade o serviço deve ser, a princípio – e pelas mesmas razões existentes em relação ao ICMS e ao IPI –, prestado com a incidência de ISS. Após a realização do fato gerador e a efetiva prestação do serviço, o templo religioso poderá pleitear a devolução do valor do imposto indireto pago, seja administrativa ou judicialmente.

7.5.4 *O imposto sobre a propriedade predial urbana*

A questão aqui diz respeito à incidência de IPTU sobre os imóveis que são alugados pelos templos para servirem como suas sedes. Em tais casos, figura como contribuinte *de jure* o proprietário do imóvel, ou seja, o locador. No entanto, é praxe no mercado imobiliário existir previsão contratual repassando ao locatário a obrigação de pagar o IPTU incidente sobre o imóvel.

Entendemos, porém, que com a celebração do contrato de aluguel nasce para a entidade religiosa o direito subjetivo de pleitear a extensão da imunidade também a estes casos. Não há qualquer razão plausível para que se negue o benefício.

Assim não o fosse, e vislumbraríamos a curiosa situação de visualizar a concretização da imunidade apenas para aquelas instituições religiosas mais abastadas, ou seja, que podem ser donas de suas próprias sedes, circunstância em que não haveria nenhuma controvérsia a respeito da imunidade do IPTU.

Mais uma vez veríamos o princípio da igualdade, e aqui também o da capacidade contributiva¹, serem desrespeitados.

Interpretemos a Constituição com senso de justiça e razoabilidade. Ela não é um instrumento formal, estanque. Pelo contrário. É a partir dela, do referencial que ela nos fornece, que devem surgir soluções jurídicas ponderadas para os problemas reais e concretos

¹ Para uma análise detalhada a respeito da capacidade contributiva como um dos fundamentos para a imunidade tributária, ver NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra impostos na constituição e sua disciplina mais completa na constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 3 e ss.

que deparamos na aplicação do direito aos casos concretos. Eis porque a imunidade do IPTU também deve se estender às circunstâncias aventadas.

CONCLUSÕES

A pós-modernidade vem trazendo inúmeros desafios para o ser humano, e nas questões jurídicas os dilemas não têm sido menores. A concretização dos direitos fundamentais ainda se apresenta como uma das tarefas mais árduas e complexas para o jurista, pois exige bem mais do que erudição teórica e domínio das normas. Essa é uma missão que exige coragem dos intérpretes, bem como uma apurada sensibilidade social, pois ela é uma tarefa perene, que se renova a cada passo dado.

A interpretação ampla que neste trabalho se pretendeu conferir ao princípio da liberdade religiosa, juntamente com a imunidade tributária que dela surge como corolário, é um claro exemplo deste desafio.

A imunidade dos templos religiosos deve ser compreendida como um benefício de caráter subjetivo, dirigido não unicamente ao prédio do templo, mas à entidade religiosa enquanto pessoa jurídica. Outrossim, a fruição das vantagens advindas da regra imunizante, por ser esta uma norma constitucional de eficácia plena, não depende de regulamentação legal.

Vimos também que a exoneração relativa aos impostos diretos e indiretos deve ser ultimada em sua máxima potencialidade, abrangendo todos aqueles fatos geradores que se relacionem à busca dos objetivos institucionais dos templos religiosos.

No entanto, assim como todo direito, as benesses da imunidade também encontram limites, sendo estes, no caso em questão, tanto a realização das finalidades essenciais dos templos de qualquer culto (CF/88, art. 150, § 4º), quanto o respeito à isonomia e à livre concorrência.

No respeitante aos impostos diretos, a imunidade dos templos religiosos deve ter sua eficácia maximizada, observando-se, contudo, a necessária ponderação que esta norma exonerativa deve sofrer junto às demais limitações impostas pela Carta Magna. Da mesma forma esta amplitude deve ser buscada quando a interpretação se der em relação aos impostos

indiretos, para cuja ultimação também se faz desnecessária qualquer regulamentação legal. Resalte-se, no entanto, que esta prescindibilidade de legislação regulamentar em relação aos impostos indiretos não torna indesejável a eventual edição de uma lei complementar (art. 146, II, da CF/88), na qual se preveja expressamente que nas operações que tenham como consumidor final uma instituição religiosa o imposto não deverá incidir, bem como a previsão de se restituir administrativamente os impostos indiretos quando o encargo financeiro destes venha a ser definitivamente suportado por estas mesmas entidades. Isto traria maior certeza, segurança e celeridade na concretização da regra imunizante.

A razão pela qual até hoje pouco se tenha estudado, de forma sistematizada, o problema da incidência de impostos diretos e indiretos sobre as entidades imunes como um todo, e religiosas em particular, talvez se deva muito mais a uma sedimentação involuntária de alguns valores jurídicos, do que mesmo à falta de argumentos que tornem a questão um campo fértil para acalorados debates e discussões.

Como pudemos ver ao longo de todo o trabalho, depois de identificados e condensados os valores constitucionais envolvidos, cotejados com a doutrina tributarista, os precedentes jurisprudenciais, as lições da nova hermenêutica constitucional e o prisma da proporcionalidade, são inúmeros os motivos pelos quais à imunidade dos templos de qualquer culto deve ser conferida uma interpretação ampla, condizente com os valores que a Carta Magna encampa e busca promover. Favorecer a atividade das instituições religiosas é favorecer o próprio bem-estar das pessoas e da sociedade.

Infelizmente, o enorme poder de modificação social que o direito tributário carrega consigo em pouco ou nada tem sido utilizado pelo legislador brasileiro, restando, no entanto, ao intérprete uma razoável margem de livre apreciação das normas, dentro da magnífica moldura hermenêutica que a Constituição nos fornece.

Resta-nos esperar uma acolhida favorável para as idéias aqui construídas, notadamente por aqueles que são os maiores responsáveis diretos pela observância e concretização dos valores albergados por nossa Lei Fundamental. Basta que os legítimos intérpretes do direito, como administradores públicos, membros do ministério público, procuradores da fazenda, advogados e integrantes da magistratura nacional, passem a enxergar e concretizar o potencial das normas já existentes em nosso ordenamento, agregando-lhes uma dose de razoabilidade unida ao sincero propósito de se promover justiça.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Scott. *Partículas de Deus*. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002.

AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias (Pesquisas tributárias. Nova série 4)*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 1998.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ARISTÓTELES. *A política*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires F. ; BARRETO, Paulo Aires. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e integração da constituição*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 2. ed. São Paulo: IBDC, 1999. ¹ BRASIL. STJ – 2ª T. – RMS nº 7943/MG, Rel. Min. Laurita Vaz, *DJU*. 16 dez. 2002, p. 283.

BRASIL. STF – 1ª T. – RE nº 189.912-3/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU*. 25 jun. 1999, p. 28. No mesmo sentido RE nº 191.067-4 e RE nº 164.162.

_____. STF – Pleno – RE (EDv) nº 210.251-SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, *DJU*. 28 nov. 2003, p 11.

_____. STF – Pleno – RE nº 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU*. 14 maio 2004, p. 33.

_____. STF – Pleno – RE nº 237.718/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU*. 1-E 06 set. 2001, p. 21.

_____. STF – 2ª T. – RE nº 21.826, Rel. Min. Ribeiro da Costa, *DJ*. 31 dez. 1953, p. 16099.

_____. STF – 1ª T. – RE nº 144.900/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU*. 26 set. 1997, p. 47494.

_____. STF – Pleno – RE nº 212.484, Rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, *DJU*. 27 nov. 1998, p. 22.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1955.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Teoria do Estado*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 54, 2000.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Coimbra editora, 1991.

CAPRA, Fritjof. *O Ponto de mutação*. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2005.

CARRAZA, Roque Antonio. *A Imunidade tributária das empresas estatais. Delegatárias de serviços públicos*. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Cristiano. *São as imunidades cláusulas pétreas? Imunidade tributária*. São Paulo: MP, 2005

CASSONE, Vittorio. *Interpretação no direito tributário – Teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.

GIBRAN, Khalil Gibran. *O profeta*. Rio de Janeiro: ACIGI.

GLEISER, Marcelo. *A dança do universo*. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.

GONÇALVES, Marcílio Dias de Matos. *O crepúsculo das religiões*. Fortaleza: Premium, 2005.

GUERRA Filho, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isonções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.

MACHADO Segundo, Hugo de Brito. Substituição tributária e realidades afins – Legitimidade ativa ‘Ad causam’. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 68, 2001.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A imunidade tributária dos livros e do papel destinado à sua impressão (Estudo tópico de exegese constitucional finalística). In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas – Inteligência do art. 150, inc. VI e Artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 28, 1998.

_____. A natureza jurídica das operações relativas à circulação de mercadorias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n° 35, 1986.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A imunidade dos municípios e a cobrança do ICMS nas contas de telecomunicações e energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 74, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de ; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

MELO, Omar Augusto Leite. Da contribuição municipal para o custeio do serviço de iluminação pública – EC 39. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 90, São Paulo, p. 94, 2003.

MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MÖRSCHBACHER, José. *Repetição do indébito tributário indireto*. São Paulo: Dialética, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra impostos na constituição e sua disciplina mais completa na constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

ROCHA, João Luiz Coêlho da. Operações imunes ou sob alíquota zero e os créditos de IPI. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 74, 2001.

ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria geral do processo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 1998.

RODRIGUES, Denise Lucena. *A imunidade como limitação à competência impositiva*. São Paulo: Malheiros, 1995.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade religiosa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 4, 1996.

_____. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias (Pesquisas tributária. Nova série 4)*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 1998.

SILVA, Ives Gandra da (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, José Manoel da. Imunidades dos templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 14., p. 26, 1996.

SILVA Neto, José Vidal. Disponível em: <<http://www.pgm.fortaleza.ce.gov.br/revistaPGM/vol03/05IptuImunidadeTributariaDosTemplos.htm>>.

SMITH, Huston. *As religiões do mundo*. 3. ed. São Paulo: Cultrix, 2002.

SOUZA, Leandro Marins de. ICMS e IPI: imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social a impostos indiretos quando na condição de contribuinte de fato. In: *Imunidades Tributárias*. São Paulo: MP, 2005.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos humanos e a tributação. In: *Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VERGUEIRO, Guilherme Von Müller. Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos. In: *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP, 2005.