

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE DIREITO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS RENDAS NÃO  
RELACIONADAS COM AS FINALIDADES  
ESSENCIAIS DAS ENTIDADES EXONERADAS**

**MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO**

**Claudir Luis Ruedell**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS RENDAS NÃO  
RELACIONADAS COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS  
ENTIDADES EXONERADAS**

**Claudir Luis Ruedell**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da  
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito  
parcial para a obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

**Orientador: Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova a Monografia de Graduação

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS RENDAS NÃO  
RELACIONADAS COM AS FINALIDADES  
ESSENCIAIS DAS ENTIDADES EXONERADAS**

elaborada por  
**Claudir Luis Ruedell**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Direito**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri**  
(Presidente/Orientador)

**Prof. Me. Luiz Fernando S. Camargo**  
(Universidade Federal de Santa Maria)

**Ma. Patrícia Teixeira de Rezende Flores**  
(Procuradoria da Fazenda Nacional)

Santa Maria, 16 de dezembro de 2013

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>6</b>
<b>1 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITOS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>9</b>
1.1 Considerações Iniciais.....	9
1.2 Imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar ..	10
1.3 Imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária .....	12
1.4 Imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.....	14
1.5 Imunidade tributária como princípio constitucional.....	16
1.6 Imunidade tributária como garantia de direitos fundamentais.....	17
<b>2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>20</b>
2.1 Considerações Iniciais.....	20
2.2 Imunidade tributária das pessoas políticas .....	23
2.3 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto.....	26
2.4 Imunidade tributária dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos .....	28
2.4.1 Imunidade tributária dos partidos políticos e das suas fundações.....	28
2.4.2 Imunidade tributária das entidade sindicais dos trabalhadores .....	30
2.4.3 Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.....	31
2.5 Imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.....	32
2.6 Imunidades tributárias e sua interpretação.....	34
2.6.1 Interpretação das normas jurídicas.....	34
2.6.2 Interpretação das normas constitucionais.....	35
2.6.3 Interpretação das normas imunizantes .....	38
<b>3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL ...</b>	<b>41</b>
3.1 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto.....	41
3.2 Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos .....	45
3.2.1 Instituições de educação e assistência social.....	46
3.2.2. Ausência de finalidade lucrativa .....	48
3.2.3 Requisitos da lei .....	50
3.3 Exegese da cláusula do §4º do artigo 150 da Constituição: finalidades essenciais e atividades não relacionadas .....	53
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>65</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>68</b>

## **RESUMO**

**Monografia de Graduação  
Curso de Direito  
Universidade Federal de Santa Maria**

### **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS RENDAS NÃO RELACIONADAS COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES EXONERADAS**

**AUTOR: CLAUDIR LUIS RUEDELL  
ORIENTADOR: MARCELO CARLOS ZAMPIERI  
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 16 de dezembro de 2013.**

A presente pesquisa objetiva analisar se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, condicionada ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, alcança as rendas decorrentes da atuação dessas entidades no domínio econômico. Para tanto, ao analisar o conceito e a natureza jurídica das imunidades tributárias constata-se que consistem em um conjunto de normas jurídicas, de sede constitucional, que conformam a competência tributária dos entes políticos ao estabelecer que não sejam instituídos tributos sobre certas pessoas, fatos ou situações, com o objetivo de preservar valores e princípios constitucionais, tais como a liberdade religiosa e os direitos sociais. Assim, a exegese das normas imunizantes deve buscar as finalidades contidas no texto da Constituição e dar eficácia aos princípios e liberdades protegidos. Entretanto, a interpretação finalística das imunidades tributárias não pode resultar na conclusão de que não há limites ao desenvolvimento de atividades atípicas pelas entidades imunes. O limite surge quando as atividades meio assumem tamanha relevância que desvirtuam a natureza da entidade e importam em prejuízos a livre concorrência, os quais devem ser comprovados no caso concreto.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Templos de Qualquer Culto. Instituição de Educação. Instituição de Assistência Social. Finalidades Essenciais. Rendas Não Relacionadas.

## **ABSTRACT**

**Graduation Monograph  
Law School  
Federal University of Santa Maria**

### **THE TAX IMMUNITY AND THE NON RELATED INCOME TO THE ESSENTIAL PURPOSES OF EXEMPTED ORGANIZATIONS**

**AUTHOR: CLAUDIR LUIS RUEDELL**

**ADVISER: MARCELO CARLOS ZAMPIERI**

**Date and Place of Defense: 16th of December 2013, Santa Maria.**

This present work has as a goal to analyze if the tax immunity from temples of any type of cult and from non-profitable educational and social assistance institutions, conditioned to the patrimony, to the income and to the related services with its essential purposes, achieves the resulting income from the work of these organizations on the economic area. Therefore, analyzing the legal nature and concept of tax immunity it can be understood that they consist of legal rules, of constitutional office, that conform the taxing power of the political entities since they stipulate that taxes cannot be imposed on certain people, facts or situations, having as objective to preserve the constitutional principles and values, such as freedom of religion or social rights. Thus, the exegesis of immunizing regulations must seek the purposes in the text of the Constitution and so giving effectiveness to the protected freedom and principles. Nonetheless, the final interpretation of tax immunity cannot have as a conclusion that there are no limits to the development of atypical activities of the immune organizations. The limit is presented when the intermediate activities assume such relevant importance that they distort the nature of the corporation and have importance in damages in the free competition that must be proved on the particular case.

**Key-Words: Tax Immunity. Temples of Any Type of Cult. Educational Institution. Social Assistance Institution. Essential Purposes. Not Related Income.**

## INTRODUÇÃO

O vocábulo imunidade provém, na sua acepção etimológica, do latim *immunitas* e significa "negação de *munus*", ou seja, de cargo, função ou encargo. Com a adição do prefixo *in* surge a conotação de sem encargo, livre de encargos ou de *munus*. Assim, o vocábulo remete à noção de liberação de se suportar uma condição onerosa.<sup>1</sup>

Nos tempos do Império Romano, por meio da *immunitas*, determinadas pessoas ou situações acabavam dispensadas do pagamento dos tributos exigidos para a manutenção do Estado. Na Idade Média, a imunidade era privilégio da nobreza e do clero, dispensados do pagamento de tributos em detrimento dos servos, de quem eram exigidos no interesse do Soberano, sem consideração a sua falta de capacidade contributiva.<sup>2</sup>

Com o advento do Estado de Direito e do Constitucionalismo as imunidades assumem feições democráticas, pois deixam de representar um privilégio e se transformam numa limitação do poder tributário do Estado, cujo objetivo é garantir que certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações estejam exoneradas da imposição fiscal, como forma de preservar valores e princípios socialmente relevantes.

Desse modo, ainda hoje as imunidades tributárias provocam discussões jurídicas relevantes quanto à interpretação e aplicação das normas constitucionais concernentes ao instituto, seu escopo, conteúdo, alcance, limitações e regramentos.

Na Constituição Federal estão dispostas principalmente no artigo 150, inciso VI, o qual institui uma série de imunidades relativas a impostos: a imunidade recíproca entre os entes políticos, que visa proteger a Federação; a imunidade religiosa, que protege os valores espirituais; a imunidade dos partidos políticos e de suas fundações, que resguarda a liberdade política; a imunidade das entidades sindicais de trabalhadores, que estimula a associação sindical; a imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, cujo objetivo é

<sup>1</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, jul. 1998, p. 19.

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 25-26.

incentivar a participação dessas entidades na complementação da atuação do Estado na seara dos direitos sociais; e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, que preserva a liberdade do pensamento, de expressão e a cultura em geral.

Todavia, o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal restringe a imunidade dos templos, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as suas finalidades essenciais.

Assim, o que motiva a presente pesquisa é a indagação a respeito da possibilidade de as entidades imunes, apesar das restrições do § 4º, desenvolverem atividades econômicas não relacionadas às suas finalidades essenciais e se essas atividades gozam do benefício da imunidade tributária.

O método de abordagem utilizado é o dedutivo, à medida que se parte do geral, ou seja, do instituto da imunidade tributária, para o particular: análise da doutrina e da jurisprudência para se chegar à conclusão se abrange ou não o patrimônio, a renda e os serviços vinculados ao desenvolvimento de atividades econômicas não relacionadas com as finalidades essenciais das entidades imunes.

Como método de procedimento adotou-se o comparativo, visto que se estuda o instituto da imunidade tributária a partir da comparação da produção de diferentes doutrinadores sobre o tema, bem como da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da questão proposta.

Desta forma, dividiu-se o trabalho em três capítulos, sendo que no primeiro aborda-se a natureza jurídica e o conceito das imunidades tributárias, através da apresentação e análise crítica das principais concepções doutrinárias do instituto: limitação constitucional ao poder de tributar, exclusão ou supressão da competência tributária, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, princípio constitucional e garantia de direitos fundamentais.

No segundo capítulo passa-se ao estudo dos fundamentos constitucionais das imunidades tributárias, fazendo-se a distinção entre as assim denominadas imunidades genéricas do artigo 150, inciso VI, da Carta Magna, objeto da presente pesquisa, e as chamadas imunidades específicas, constantes em diversos outros dispositivos constitucionais. Feito esse corte metodológico, examina-se cada uma das imunidades genéricas, com especial atenção aos princípios e valores

constitucionais prestigiados, para em seguida fechar o capítulo esquadrinhando a interpretação das normas imunizantes.

Por fim, no terceiro capítulo realiza-se novo corte metodológico, centrando-se a pesquisa na imunidade dos templos de qualquer culto e das instituições de ensino e de assistência social sem fins lucrativos. Aprofunda-se o estudo das características dessas entidades, da sua natureza jurídica e dos requisitos constitucionais e legais que devem atender para fruição da exoneração, em especial da restrição da imunidade ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as suas finalidades essenciais.

# 1 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITOS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

## 1.1 Considerações Iniciais

A Constituição Federal, ao mesmo tempo em que autorizou a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituir tributos sobre determinados fatos e pessoas, excluiu outros do alcance da competência tributária das pessoas políticas, criando assim zonas de incompetência tributária ou imunes a instituição de tributos.

Assim, a imunidade tributária impede a exigência de tributos de certas pessoas, sobre certos bens, ou mesmo de ambos, em determinadas situações, em decorrência de comando constitucional.

O Texto Constitucional não utiliza em matéria tributária o termo imunidade e tampouco se refere a situações ou pessoas imunes. Ao contrário, dispõe que certos tributos não incidirão sobre determinados fatos ou pessoas; prescreve que é vedado a instituição de exações sobre outros; e até mesmo utiliza o vocábulo isento. Desse modo, o conceito foi cunhado pela doutrina com base na teoria geral do direito e, especialmente, no direito tributário.

Entretanto, ao investigar a doutrina a respeito da imunidade tributária nos deparamos com diferentes entendimentos sobre o conceito e a natureza jurídica do instituto, o que demonstra que este ainda está carente de uma definição precisa dos seus contornos.<sup>3</sup> Assim, o estudo da imunidade tributária ainda não teria encontrado uma elaboração teórica metodologicamente adequada, necessária para o entendimento de sua fenomenologia.<sup>4</sup>

Conforme Paulo de Barros Carvalho, ao buscar pontos em comum nas linhas doutrinárias dominantes, mediante a conjugação dos elementos que mais agudamente despertam a atenção dos diferentes autores, a imunidade tributária surge como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 32.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 170.

competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados. Além disso, a imunidade não comportaria fracionamentos, protegendo de maneira completa as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.<sup>5</sup>

Yoshiaki Ichihara, por sua vez, refere que a quase unanimidade dos doutrinadores nacionais apresenta três pontos em comum ao tratar da imunidade tributária: tem sede constitucional, de alguma forma está relacionada com as limitações constitucionais ao poder de tributar e resulta sempre na dispensa do pagamento de determinado tributo.<sup>6</sup>

Tendo isso como base, passa-se a análise das principais concepções de imunidade tributária, para explicitar seu conceito e sua natureza jurídica.

## 1.2 Imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar

Aliomar Baleeiro, o qual notabilizou a expressão *limitações constitucionais ao poder de tributar* ao adotá-la como título de sua obra clássica, via na imunidade tributária uma vedação destinada ao legislador ordinário, que o impede de tributar certas pessoas, matérias ou fatos:

As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define.<sup>7</sup>

Segundo Ives Gandra Martins, "As Imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição".<sup>8</sup> Nessa mesma linha vai o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, ao afirmar que "A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.172.

<sup>6</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 157.

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, p. 29, jul. 1998.

<sup>8</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 31.

vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional".<sup>9</sup>

No entanto, as imunidades tributárias não são a única limitação ao poder de tributar existente no ordenamento jurídico, visto que o gênero compreende outras espécies.

Primeiramente, as competências tributárias atribuídas a cada ente federativo pelo legislador constitucional constituem limitações ao poder de tributar, pois encerram uma autorização para a criação de tributos (aspecto positivo), e um limite para fazê-lo (aspecto negativo). Desse modo, as pessoas políticas somente podem criar os tributos de sua competência seguindo os preceitos constitucionais, concebidos pelo legislador constituinte com normas positivas que autorizam tributar, e normas negativas que delinham os limites materiais e formais da tributação.<sup>10</sup>

Ainda limitam o poder de tributar os princípios e normas reguladoras dos direitos dos contribuintes, tais como como legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Para Regina Helena Costa essas limitações estão entrelaçadas, pois as imunidades e os princípios constitucionais tributários compõem o campo de ação do exercício da competência tributária atribuída a cada pessoa política. Os princípios por orientar o exercício da competência tributária e as imunidades por demarcar a amplitude das normas instituidoras de competência.<sup>11</sup>

Mas, se as diferentes limitações se entrelaçam, o que distingue as imunidades das demais limitações ao poder de tributar?

Bem, enquanto as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, claramente identificadas na Carta Magna, os princípios são normas gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos e situações determinados.

Para uma definição mais precisa, socorremo-nos da definição de dois renomados doutrinadores.

Segundo Mizabel Machado Abreu Derzi, as imunidades:

(1) são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente

<sup>9</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 6, ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 157.

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 771.

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 34.

determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;  
 (2) reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhes negativamente a competência;  
 (3) e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), tem eficácia ampla e imediata;  
 (4) criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.<sup>12</sup>

Enquanto que os princípios, nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, são:

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.<sup>13</sup>

Portanto, uma distinção entre os princípios e as imunidades reside na generalidade e abstração inerentes àqueles, a qual opõe-se a especificidade da norma imunizante.

Além disso, outra distinção relevante é que os princípios limitam o poder de tributar, condicionando o exercício válido e eficiente da competência ao cumprimento de certos requisitos materiais e formais; as imunidades, por sua vez, limitam o poder tributário porque reduzem a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência.<sup>14</sup>

Diante disso, conclui-se que, embora a imunidade tributária limite o legislador ordinário na instituição de tributos, defini-la como limitação constitucional ao poder de tributar é um tanto vago, pois a expressão abrange categorias jurídicas distintas.

### **1.3 Imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária**

<sup>12</sup> BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 116.

<sup>13</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 53.

<sup>14</sup> BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 120-121.

Para alguns doutrinadores a imunidade tributária consiste na exclusão ou supressão de parte da competência tributária das pessoas políticas.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo, "A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal".<sup>15</sup>

Segundo José Afonso da Silva, "As munitade fiscais, instituídas por razões de privilégio, ou de considerações de interesse geral (neutralidade religiosa, econômicos, sociais ou políticos, excluem a atuação do poder de tributar".<sup>16</sup>

Na definição de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto as imunidades tributárias "consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos". Seguindo com sua explanação, os autores ensinam que as imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa tributária das pessoas constitucionais, que desse modo não tem competência para editar leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação.<sup>17</sup>

Ao fazer a análise crítica dessa concepção, Paulo de Barros Carvalho inicialmente refere-se a etimologia dos verbos excluir e suprimir. Vindos ambos do latim, o primeiro significa pôr de parte, expulsar, excetuar, afastar, tirar da lista. Já o segundo tem o sentido de extinguir, fazer desaparecer, eliminar, anular, cortar, deitar fora.

Considerando à semântica dos verbos, observa que exclusão pressupõe a expulsão de algo que estivera incluído, suprimir, por sua vez, traz à mente o ato de anular, de eliminar, de cancelar. Consequentemente, primeiramente deve estar incluído, ou seja, deve haver a competência ou poder tributário, para, num momento posterior, ser ela excluída ou suprimida.

Desse modo, conceber que a imunidade é a exclusão ou supressão de algo anteriormente incluído pressupõe que exista cronologia entre as normas instituidoras de competência e as normas atributivas de imunidade.

---

<sup>15</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 110.

<sup>16</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 719.

<sup>17</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11-12.

Entretanto, não há sucessão cronológica entre a instituição da competência e o estabelecimento das imunidades, pois ambas irradiam seus efeitos em um mesmo momento, quando configurados no texto constitucional.

Ao finalizar sua crítica sobre a concepção dessa corrente, Paulo de Barros Carvalho conclui que:

Resumindo, a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.<sup>18</sup>

Em suma, embora a imunidade tributária esteja intimamente ligada à competência tributária, o seu conceito como exclusão ou como supressão dessa competência não se mostra o mais adequado, porque significaria admitir a preexistência ou maior velocidade das normas que outorgam a competência tributária em relação às normas imunizantes, como se ambas não atuassem em sincronia.

#### **1.4 Imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada**

Entre os que adotam a tese de que as imunidades são hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada estão Amílcar de Araújo Falcão e José Souto Maior Borges.

A imunidade, nas palavras de Amílcar de Araújo Falcão:

[...] é uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo Estatuto Supremo. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.176.

<sup>19</sup> FALCÃO, Amílcar Araújo apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, p. 29, jul. 1998.

José Souto Maior Borges, ao discorrer sobre as imunidades tributárias ensina que a:

regra imunizante configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa. A não-incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, de norma sobre a sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador). A não-incidência por imunidade constitucional decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributário.<sup>20</sup>

Todavia, ainda que abraçada por doutrinadores de prestígio, essa definição do instituto merece reparos, especialmente por utilizar-se da negação do conceito de incidência para defini-lo.

Conforme Ari Timóteo dos Reis, a incidência em matéria tributária pressupõe que: (1) a Constituição confira as pessoas políticas a competência para criar tributos; (2) estas instituem tributos mediante o exercício da respectiva competência, através da regra-matriz de incidência tributária; (3) que ocorra o fato descrito na regra-matriz, como suficiente para desencadear seus efeitos jurídicos; (4) que se faça a subsunção do fato à norma, desencadeando a eficácia jurídica, própria dos fatos jurídicos. É neste último momento que ocorre a incidência.<sup>21</sup>

No entanto, as imunidades estão previstas na Constituição e esta não se preocupa com a instituição dos tributos propriamente ditos, não havendo em seu texto qualquer regra-matriz de incidência tributária, imprescindível para que ocorra a subsunção de um fato a norma.

Por conseguinte, as imunidades não podem ser hipóteses de não-incidência, pois a Carta Magna não é o momento para se indagar a respeito da incidência, visto que sequer trata da instituição do tributo.

Resumindo seu pensamento, o autor afirma que na Constituição Federal há a

<sup>20</sup> BORGES, José Souto Maior apud REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Imunidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2613, 27 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17284>>. Acesso em: 16 out. 2013.

<sup>21</sup> REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Imunidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2613, 27 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17284>>. Acesso em: 16 out. 2013.

outorga de competência para se instituir a norma que irá incidir, mas não há a instituição desta norma, ou seja, da exação propriamente dita. Desse modo, não se pode cogitar sobre a incidência quando nos referimos à Magna Carta, pois esta se dá somente após a outorga da competência, a iniciativa dos entes tributantes em instituir o tributo e a ocorrência dos pressupostos fáticos descritos na hipótese da regra-matriz.

### **1.5 Imunidade tributária como princípio constitucional**

Na visão de Bernardo Ribeiro de Moraes, a imunidade tributária tal como posta na Constituição Federal de 1988, apresenta-se como um princípio constitucional que complementa os demais constantes na seção Das Limitações do Poder de Tributar, ligado à estrutura política, social e econômica do País. Para o autor "a imunidade tributária é um princípio constitucional, que veda às entidades tributantes instituírem imposto sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, considerados relevantes à sociedade e ao Estado". Complementa seu raciocínio afirmando que a imunidade "Trata-se do princípio constitucional de vedação impositiva (sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, que se insere no contexto 'Das Limitações do Poder de Tributar'".

Embora entenda que as imunidades estão próximas dos princípios, Regina Helena Costa observa que sustentar ser a imunidade tributária um princípio seria qualificar com os atributos da generalidade e da abstração uma norma que deve ser específica. Afirma ainda que os princípios são diretrizes positivas, que orientam o adequado exercício da competência tributária, enquanto que as imunidades abrigam preceitos negativos, que delimitam a competência tributária, impedindo que seja exercida em relação a determinadas pessoas, bens e situações.<sup>22</sup>

Para Marco Aurélio Greco, limitações constitucionais, entre as quais inclui as imunidades, não se confundem com princípios constitucionais:

---

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 36.

Mais do que uma simples distinção de taxionomia, existe uma diferença substancial entre princípios e limitações. Ambos tem por objeto o poder de tributar e ambos dispõem sobre o seu exercício. Embora o objeto de ambos seja o mesmo (=poder de tributar) dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no exercício do poder de tributar, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador e pelo aplicador do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o Constituinte quer ver alcançado. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função negativa condicionando o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o Constituinte quer ver não-atingido ou protegido. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir.<sup>23</sup>

Da mesma maneira, Misabel Abreu Machado Derzi, ao lecionar sobre princípios e imunidades, ensina que ambos se aproximam em função dos efeitos que provocam (limitações ao poder de tributar) e pelo fato de uma imunidade representar a consequência expressa ou implícita de um princípio. Porém, como "os princípios são diretrizes gerais, mandamentos alicerçantes e basilares do sistema jurídico, que podem inspirar concessões, prerrogativas, faculdades, negações ou privações totais ou parciais", não podem ser confundidos com imunidades, que são "regras constitucionais expressas (ou implicitamente necessárias), que estabelecem a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário".<sup>24</sup>

## 1.6 Imunidade tributária como garantia de direitos fundamentais

Os direitos fundamentais são os direitos humanos reconhecidos como tais pelas autoridades às quais se atribui o poder político de editar normas, tanto no interior dos Estados quanto no plano internacional; são os direitos humanos positivados nas Constituições, nas leis e nos tratados internacionais.<sup>25</sup>

<sup>23</sup> GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 710.

<sup>24</sup> BALEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 115, 120-121.

<sup>25</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 58.

José Afonso da Silva, ao estudá-los, apresenta o seguinte conceito de direitos fundamentais:

Direitos fundamentais do homem constitui expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados.<sup>26</sup>

A evolução dos direitos fundamentais ao longo do tempo levou a sua divisão em gerações ou dimensões. Tradicionalmente anunciavam-se direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira geração, respectivamente ligados a liberdade, igualdade e fraternidade. Mais recentemente a relação foi ampliada, com a inclusão de uma quarta e até mesmo de uma quinta dimensão de direitos fundamentais.

A primeira dimensão diz respeito às liberdades individuais e aos direitos políticos, caracterizando-se como direitos de resistência ou de oposição perante o Estado. A segunda geração contempla direitos sociais, culturais e econômicos, os quais, ao invés de negar a atuação do Estado, passam a exigí-la para que sejam concretizados. A terceira dimensão abrange os direitos coletivos e difusos, os quais transcendem os interesses individuais, e revelam preocupação com a proteção do gênero humano. A quarta dimensão, consequência da globalização dos direitos fundamentais, contempla o direito à democracia, à informação e ao pluralismo. Por fim, a quinta dimensão adiciona o direito à paz ao rol dos direitos fundamentais.<sup>27</sup>

A concepção da imunidade tributária como garantia de direitos fundamentais é defendida por Ricardo Lobo Torres, para o qual a imunidade é uma limitação absoluta do poder de tributar pelas liberdades pré-existentes, anteriores ao ordenamento jurídico, imanentes da própria natureza humana:

A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta

<sup>26</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 178.

<sup>27</sup> LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 860-862.

para instituição de impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.<sup>28</sup>

Para o autor, a liberdade é que se autolimita, abrindo o espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Portanto, a imunidade exalta os direitos de liberdade e limita o poder tributário estatal. Sendo assim, a imunidade não é manifestação da soberania do Estado, nem outorga constitucional, nem autolimitação do poder fiscal, nem simples garantia principiológica.

Segundo essa visão, somente as imunidades originadas dos direitos de liberdade (direitos fundamentais de primeira geração) podem ser reconhecidas como tais. Assim, não seriam imunidades nessa concepção a imunidade dos sindicatos e dos livros e jornais (CF, art. 150, VI, "c" e "d"). Por outro lado, mesmo que não expressas na Constituição, existem imunidades implícitas, decorrentes de limitações destinadas a proteger direitos humanos, como a imunidade do mínimo vital, indispensável a sobrevivência humana.

A relevância dessa concepção está em associar as imunidades aos direitos fundamentais resguardados pela Constituição, com vistas a garantir as liberdades por meio da exoneração de tributos, preservando valores e princípios socialmente relevantes.

---

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

## 2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 2.1 Considerações Iniciais

Vistas no capítulo anterior as principais concepções doutrinárias relativas ao conceito e a natureza jurídica da imunidade tributária, passa-se a análise dos fundamentos constitucionais do instituto, mais especificamente das imunidades previstas no artigo 150, VI, e §§ 2º, 3º e 4º, da Constituição Federal.

Desse modo, inicialmente transcreve-se o texto constitucional antes de passar a analisar suas disposições:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

[...]

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

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

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

[...] <sup>29</sup>

As imunidades desse artigo obstam que os entes políticos estabeleçam

<sup>29</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 out. 2013.

impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros, dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, bem como exonera da incidência de todos os impostos os templos de qualquer culto e os livros, jornais, periódicos, além do papel destinado a sua impressão.

Tais imunidades são denominadas de genéricas porque vedam a todas as pessoas políticas a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades mencionadas.

Protegem valores constitucionais básicos e têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda do federalismo, da liberdade religiosa, política, sindical e de pensamento, bem como dos direitos sociais. Contêm elevada carga axiológica, visto que o constituinte elegeu um ou mais valores para fundamentá-las.<sup>30</sup>

Além disso, a imunidade tributária das pessoas políticas e das instituições de educação e assistência social ainda tem como fundamento a sua falta de capacidade contributiva, visto que, embora possuam capacidade econômica, em função dos seus fins não tem capacidade contributiva, pois toda a sua capacidade econômica deve ser destinada às suas finalidades essenciais.<sup>31</sup>

A imunidade em tela contempla somente os impostos, não abrangendo as demais espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório).

Todavia, diversos dispositivos constitucionais estabelecem imunidades em relação a outras espécies tributárias: são as chamadas imunidades específicas, geralmente circunscritas a um único tributo e que atendem a valores mais limitados ou conveniências especiais.<sup>32</sup>

Como exemplos, o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, institui a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico; o artigo 195, § 7º, estabelece a imunidade das instituições beneficentes de assistência social relativamente às contribuições para a seguridade social; e o artigo 5º, inciso XXXIV, institui imunidade quanto a taxas para o exercício do direito de petição e a obtenção de certidões necessárias à defesa de

<sup>30</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124.

<sup>31</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 376.

<sup>32</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124.

direitos.

Embora as alíneas "a" e "c" do inciso VI do artigo 150 façam referência aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, segundo ensinamento de Hugo de Brito Machado, por ter a imunidade sede constitucional não pode ser interpretada literalmente e, por consequência, está vedada a exigência de todo e qualquer imposto, porque todo imposto incide sobre o patrimônio, sobre a renda (que é a expressão dinâmica daquele) ou sobre serviços:

Dizer que a imunidade em questão veda apenas a criação de imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, ou a renda, ou a prestação de serviços, interpretando literalmente a norma imunizante, é negar a supremacia constitucional. Todo imposto ao final pesa sobre o patrimônio ou sobre a sua expressão dinâmica, a renda. Por isso mesmo, a rigor, a referência a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar.<sup>33</sup>

Igualmente, Humberto Ávila, que ao analisar a questão assume o entendimento de que a imunidade não abrange apenas os impostos sobre o patrimônio e renda, tais como classificados pelo Código Tributário Nacional (ITR, IPTU, ITCD, IR e ISS), mas também os impostos sobre a produção e o consumo (ICMS, IPI, IOF) e os impostos sobre o comércio exterior (II e IE). Contudo, ressalva que, na hipótese em que o ente público é simples adquirente do produto, serviço ou operação onerosa realizada com intuito lucrativo (contribuinte de fato), não se aplica a imunidade tributária recíproca.<sup>34</sup>

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a questão da imunidade alcançar outros impostos além dos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, prolatou a seguinte decisão:

Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.<sup>35</sup>

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 87.

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 282-284.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.755-9/ES**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238952>>. Acesso em: 23 out.

Decidiu ainda o Pretório Excelso que a imunidade está ligada ao contribuinte de direito, não compreendendo o contribuinte de fato:

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – está umbilicalmente ligado ao contribuinte de direito, não abrangendo o contribuinte de fato.<sup>36</sup>

Desse modo, não cabem mais dúvidas de que as imunidades genéricas abrangem todos os impostos, mas não outras espécies tributárias, ao passo que as imunidades específicas não estão restritas aos impostos, podendo alcançar outros tributos.

Posto isso, sem a pretensão de exaurir o assunto, passa-se para a análise individualizada dos fundamentos das imunidades genéricas, dos seus destinatários e do alcance do instituto em cada caso.

## 2.2 Imunidade tributária das pessoas políticas

A imunidade tributária das pessoas políticas, também conhecida como imunidade recíproca, trata-se da mais antiga exoneração tributária, tendo surgido com a Constituição Republicana de 1891, por iniciativa de Rui Barbosa, influenciado pelo constitucionalismo norte-americano.<sup>37</sup> Conhecedor do julgado *McCulloch vs. Maryland*, da Suprema Corte dos Estados Unidos, no qual decidiu-se que a atuação de um ente político não pode ser obstada por impostos de outro, decidiu inserir disposição expressa no seu anteprojeto proibindo que instituissem impostos uns sobre os outros, possivelmente para evitar a celeuma que causara naquele país.<sup>38</sup>

Primeiramente, destaca-se como fundamento constitucional da imunidade

---

2013.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 500.139/RS**. Agravante: Município de Passo Fundo. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622651>>. Acesso em: 23 out. 2013.

<sup>37</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 249.

<sup>38</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 788-789.

recíproca o princípio federativo, pois, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, acabaria por ferir a sua autonomia. De fato, porque por meio de impostos poderia dificultar ou até mesmo impedir que a outra realizasse seus objetivos institucionais por diminuir a sua autonomia financeira.

Além disso, o princípio da isonomia das pessoas políticas impede que se tributem por meio de impostos, pois não há hierarquia entre os entes federativos, e a tributação pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado.<sup>39</sup> Desse modo, "ainda que não estivesse contemplada tal imunidade em norma expressa, a imunidade recíproca defluiria logicamente do equilíbrio federativo, irradiando-lhe assim o timbre de uma norma ontologicamente imunizante".<sup>40</sup>

Nesse mesmo sentido, assim leciona Paulo de Barros Carvalho:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha, Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.<sup>41</sup>

Em segundo lugar, a imunidade em tela tem como fundamento a ausência de capacidade contributiva das pessoas jurídicas de Direito Público, uma vez que tudo o que elas arrecadam deve ser direcionado para os gastos da coletividade, sendo, portanto, incabível cogitar que parcela de suas receitas possa ser destinada a outra pessoa jurídica de Direito Público.<sup>42</sup> Assim, tais pessoas não têm capacidade contributiva porque todos os seus recursos são destinados à prestação dos serviços que lhes incumbem.<sup>43</sup>

<sup>39</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 788.

<sup>40</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 250.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.189.

<sup>42</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 379.

<sup>43</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 138.

Como referido, a imunidade em foco abrange somente impostos, não atingindo as demais espécies tributárias. Por outro lado, embora a norma imunitória mencione impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, segundo a doutrina e a jurisprudência do STF, abrange todos os impostos.

O § 2º do art. 150 da CF prescreve que a imunidade é extensiva às autarquias e às fundações públicas instituídas e mantidas pelo poder público, limitada, no entanto, ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Já o § 3º dispõe que não se aplica 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.

Ao analisar esses dispositivos, Humberto Ávila leciona que a finalidade da imunidade recíproca é evitar que instituições públicas que prestem serviços públicos tenham suas atividades restringidas pela tributação, pois isso representaria uma violação indireta da própria estrutura federativa.

Esclarece que alguns serviços atribuídos ao Estado pela Constituição, são prestados por razões operacionais, por meio de determinadas entidades que são meros instrumentos do Poder Público.

Consequentemente, se essas entidades públicas são apenas instrumentos do Estado, não resta dúvida de que a imunidade recíproca também abrange essas entidades que prestam serviços em nome do Estado.

Assim, a imunidade alcança as instrumentalidades administrativas das pessoas políticas (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista), caso o serviço prestado tenha caráter de serviço público, independentemente da forma jurídica utilizada pela entidade que o presta. Todavia, caso a entidade pública exerça atividade econômica com liberdade total ou parcial para determinar o valor da contraprestação dos seus serviços e em livre concorrência, a imunidade deve ser afastada.<sup>44</sup>

Nessa mesma linha, Luís Eduardo Schoueri, segundo o qual no momento em que o Estado (bem como suas autarquias e fundações) deixa de atuar no setor que lhe é próprio (domínio público), passando a atuar diretamente no setor da economia destinado aos empreendimentos privados (domínio econômico) deve cessar a

---

<sup>44</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 279-286.

imunidade. Assim, quando o Estado atuar no domínio econômico, deve se submeter ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive sob os aspectos tributários.<sup>45</sup>

### 2.3 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto

A Constituição Política do Império estabelecia que a Religião Católica Apóstolica Romana era a Religião do Império. As demais religiões eram permitidas, desde que seu culto fosse doméstico ou em casas destinadas a esse fim, as quais, no entanto, não poderiam exteriorizar a condição de templo.

Com a proclamação da República veio a separação entre Igreja e Estado, consolidada com a Constituição de 1891, a qual vedava o embaraço aos cultos religiosos e proclamava a liberdade religiosa (arts. 11, § 2º; 72, §§ 2º a 7º, 28 e 29), no que foi seguida pelas Cartas Políticas de 1934 (art. 17, II) e 1937 (art. 32, b). A Constituição de 1946 instituiu a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 31, V, b), norma mantida pelos Textos Fundamentais de 1967 (art. 20, III, b) e 1969 (art. 19, III, b).

Assim, a Carta Magna de 1988, seguindo essa linha, prescreve ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre os templos de qualquer culto (art. 150, VI, b), com vistas a garantir a eficácia da diretriz constitucional prevista no art. 5º, VI, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos. Além disso, o art. 19, I, da Constituição, como consequência do art. 5º, IV, ao mesmo tempo em que veda ao Estado estabelecer cultos religiosos ou igrejas ou ainda subvencioná-los, prescreve que Este não embarace o seu funcionamento.

No plano internacional a liberdade religiosa tem raízes bastante fortes. Começou a ser pactuada em tratados bilaterais que revogavam a concepção de que deveria prevalecer a religião de quem governasse. Com a criação das Nações Unidas passou a ser considerada como orientada à defesa de direitos individuais, vinculando-se à ideia da proibição da discriminação.<sup>46</sup>

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 382.

<sup>46</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 385-387.

Destarte, as Nações Unidas manifestaram-se pela liberdade de religião na Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>47</sup> (1948), no Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos (1966) e na Declaração da Eliminação de Todas as Formas de Intolerância e Discriminação Fundadas na Religião ou nas Convicções (1981).

Para José Afonso da Silva, a liberdade religiosa inclui-se entre as liberdades espirituais e sua exteriorização é forma de manifestação do pensamento. Compreende três formas de expressão ou liberdades: liberdade de crença, liberdade de culto e liberdade de organização religiosa.<sup>48</sup>

Roque Antonio Carrazza defende que a liberdade religiosa é uma das manifestações dos direitos humanos em sociedade, abrangendo o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (protege o foro íntimo das pessoas e suas crenças religiosas), o direito de manifestá-las livremente (garante o exercício dos ritos religiosos sem constrangimentos ou danos) e o direito à objeção de consciência (garante ao indivíduo a faculdade de subtrair-se às obrigações legais sem sofrer sanções, a menos que recuse cumprir prestação alternativa).

Desse modo, a liberdade religiosa, afirmada no texto constitucional, exige do poder público o respeito às convicções e a independência espiritual de cada indivíduo. Portanto, o Estado tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas (sejam quais forem) dos indivíduos, razão pela qual deve manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no País.<sup>49</sup>

Por conseguinte, ao vedar a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, o legislador constituinte quis valorizar a liberdade religiosa e impedir que, por meio de impostos, fosse embaraçado o funcionamento dos cultos religiosos. Entretanto, por meio do § 4º do art. 150, limitou a imunidade em tela ao patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas exoneradas.

Assim, no próximo capítulo será realizado um exame minucioso a respeito da

---

<sup>47</sup> Art. 18. Toda pessoa tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular.

<sup>48</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 248.

<sup>49</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto**. In: CARRAZA, Elizabeth Nazar (Coord.). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9-11.

interpretação da cláusula da vinculação às “rendas relacionadas com as finalidades essenciais”, a respeito da qual não há consenso na doutrina. Para alguns doutrinadores compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços diretamente ligados as atividades do culto. Outros, no entanto, entendem que qualquer atividade cujo resultado reverta para o culto estará albergada pela imunidade.

## **2.4 Imunidade tributária dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**

Numa única alínea da Lei Maior o legislador constituinte reuniu uma série de entidades que gozam de imunidade (art. 150, VI, c). Prescreve o dispositivo constitucional que é vedado a instituição de impostos sobre o 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

A imunidade em tela tem como pressupostos comuns o atendimento aos requisitos da lei para a fruição do benefício e a sua limitação ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas, esta última prevista no § 4º do art. 150.

Devido as diferenças entre as entidades beneficiadas, nos itens seguintes são estudadas separadamente a imunidade dos partidos políticos e das suas fundações, da entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social.

### **2.4.1 Imunidade tributária dos partidos políticos e das suas fundações**

A imunidade tributária dos partidos políticos surgiu com a Constituição de 1946 (art. 31, V, b) e foi mantida pelas Cartas de 1967 (art. 20, III, c) e de 1969 (art. 19, III, c). A Constituição de 1988 estendeu a imunidade às fundações mantidas

pelos partidos políticos.

O partido político, no dizer de José Afonso da Silva, "é uma forma de agremiação de um grupo social que se propõe organizar, coordenar e instrumentar a vontade popular com o fim de assumir o poder para realizar seu programa de governo".<sup>50</sup>

Os partidos políticos existem para propagar determinada concepção de Estado, de sociedade e de governo, servindo como veículo entre o cidadão e o exercício do poder político. Visam assegurar a autenticidade do regime representativo, no interesse da democracia. Devem resguardar a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo e os direitos fundamentais da pessoa humana.

Portanto, o fundamento dessa imunidade são os direitos da liberdade, os quais incluem os direitos políticos e o pluralismo partidário.<sup>51</sup> Prestigia ainda a imunidade dos partidos políticos o princípio democrático e assevera-se que, por meio de impostos, não venham a ser postos obstáculos a sua criação e ao seu desenvolvimento.<sup>52</sup>

Para ter direito a imunidade tributária os partidos políticos devem estar regularmente constituídos, mediante o registro do estatuto no Tribunal Superior Eleitoral. Por outro lado, os partidos não registrados ou clandestinos, que defendem ideários dissonantes do regime democrático, não terão a benesse da norma imunizadora (por exemplo: grupos que pretendem defender, ideologicamente, o neonazismo, a perseguição de minorias, a violência e intolerância sectárias etc).<sup>53</sup>

Desse modo, os partidos políticos e suas fundações estão desobrigados da exigência do Imposto Predial e Territorial Urbano sobre os seus imóveis; do Imposto sobre Serviços em relação aos serviços que prestarem a terceiros; do imposto sobre a Renda em relação ao rendimentos auferidos; do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis na aquisição desses bens; do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores referente ao veículos de sua propriedade.

<sup>50</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 394.

<sup>51</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 169.

<sup>52</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 393.

<sup>53</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 841.

Por fim, como já salientado, a imunidade alberga somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos partidos políticos e das suas fundações.

#### 2.4.2 Imunidade tributária das entidade sindicais dos trabalhadores

A vedação quanto a instituição de impostos sobre as entidades sindicais dos trabalhadores é uma inovação da atual Carta Magna, que reflete a importância das entidades sindicais na ordem jurídica vigente.

Conforme o Texto Constitucional (art. 8º), cabe ao sindicato a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria de trabalhadores que representa, inclusive em questões judiciais ou administrativas. Além disso, prescreve ser obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho.

Os elementos teleológicos que fundamentam este comando imunitório são a liberdade de associação sindical e a proteção, na relação laboral, do polo considerado hipossuficiente, isto é, aquele ocupado pelos trabalhadores. Ademais, tal proteção vem ao encontro dos direitos sociais previstos na Lei Maior.

A imunidade em estudo beneficia somente as entidades sindicais de trabalhadores, não compreendendo os sindicatos patronais, visto que esses dispõe de mais recursos para sua manutenção.

Estão igualmente albergados pela imunidade as federações e as confederações, ou seja, as associações sindicais de segundo e terceiros graus.<sup>54</sup> Defende Roque Antonio Carrazza que a imunidade alcança também as centrais sindicais (por exemplo, a Central Única dos Trabalhadores), pois "se as partes (as entidades sindicais de trabalhadores) são imunes, o todo (a central sindical) necessariamente também o é".<sup>55</sup> Em sentido contrário, Yoshiaki Ichihara, para quem as centrais sindicais não são imunes visto que a espécie não tem previsão constitucional ou legal e, assim, não encontram fundamento de validade nem

<sup>54</sup> Segundo a CLT (art. 533), constituem associações sindicais de grau superior as federações e as confederações. As federações são formadas pela associação de pelo menos cinco sindicatos (art. 534) e as Confederações são formadas pelo mínimo de três federações (art. 535).

<sup>55</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 842.

enquadramento jurídico para fazer jus ao benefício.<sup>56</sup>

Logo, se uma entidade sindical possuir veículos, não pagará Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; se for proprietária de imóvel urbano ou rural não lhe será exigido o Imposto Predial e Territorial Urbano ou o Imposto Territorial Rural; se explorar, no atendimento a seus associados, a atividade de medicina, de odontologia, de assistência jurídica etc, mesmo com cobrança de honorários, tais receitas estão imunes de impostos. Desde que, é claro, estejam relacionados com as suas finalidades essenciais.

#### 2.4.3 Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos

A Constituição de 1946 concedeu pela primeira vez imunidade tributária às instituições de educação e assistência social (art. 31, V, b), no que foi seguida pelas Cartas Políticas de 1967 (art. 20, III, c) e de 1969 (art. 19, III, c). A Constituição atual manteve a imunidade, porém acrescentou a exigência da ausência de finalidade lucrativa das instituições exoneradas.

O fundamento dessa imunidade encontra-se na proteção e no incentivo à educação e à assistência social, as quais estão entre as funções do Estado.<sup>57</sup> Assim, quando entidades privadas incumbem-se dessas tarefas, liberam o Estado de executá-las. Portanto, passam a exercer atividades do Estado, ou seja, atuam no setor público, em relação ao qual não cabe cogitar capacidade contributiva.

Desse modo, por reconhecer as limitações do Estado no provimento de

<sup>56</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 252-253.

<sup>57</sup> A assistência social e a educação tem assento na Constituição, que assim dispõe:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

recursos e meios para atender integralmente as necessidades da educação e da assistência social, achou por bem o legislador constituinte incentivar a participação da sociedade nessas atividades, por meio de entidades dessa natureza, para suplementar a atuação estatal.

O estudo da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social será aprofundado no próximo capítulo, no qual se analisará o seu conceito, a questão da ausência de finalidade lucrativa, o atendimento aos requisitos da lei e a cláusula da vinculação da imunidade às “rendas relacionadas com as finalidades essenciais”, sobre cujo alcance não há consenso na doutrina.

## **2.5 Imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão**

A imunidade tributária em questão surgiu com a Constituição de 1946 (art. 31, V, c) e inicialmente alcançava somente o papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros. A Carta Política de 1967 manteve a imunidade do papel e ampliou a exoneração tributária aos livros, jornais e periódicos (art. 20, III, d), tratamento mantido pelo Texto Constitucional de 1969 (art. 19, III, d).

A presente norma desonerativa prestigia a liberdade de manifestação do pensamento, do direito de crítica e de posicionamento político, a liberdade de comunicação, a expressão da atividade intelectual, artística e científica, objetivando o acesso à informação e a difusão da cultura e da educação.

Trata-se de imunidade de natureza objetiva, ou seja, atinge bens ou coisas, no caso, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Sendo assim, as operações com esses produtos estão livres da exigência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação.

Contudo, as pessoas que praticam operações com esses produtos não são beneficiárias dessa imunidade. Assim, por exemplo, a empresa jornalística, a empresa editorial, o fabricante de papel, o livreiro e o autor deverão pagar o Imposto sobre a Renda relativo aos rendimentos auferidos com a venda desses produtos; será-lhes exigido o IPVA sobre os veículos de sua propriedade; o IPTU sobre os

seus imóveis etc.

A imunidade dos livros, jornais e periódicos independe do seu conteúdo, pois não cabe ao aplicador da lei condicionar a que o conteúdo da publicação seja "adequado", pois tal exigência caracterizaria censura, proibida constitucionalmente.

Nesse sentido, ensina Luis Eduardo Schoueri que:

Embora se pudesse acreditar que um livro escolar, por exemplo, deveria receber tratamento diverso de uma publicação pornográfica, o constituinte não admitiu qualquer diferenciação para efeitos tributários: tratando-se de livro, jornal ou periódico, está assegurada a imunidade, qualquer que seja o seu conteúdo.<sup>58</sup>

Destaca ainda o autor que a jurisprudência já garantiu a imunidade de listas telefônicas, por serem periódicos com informações de interesse da coletividade. Ressalva, contudo, que meros catálogos publicitários de produtos de empresas não são considerados livros, jornais ou periódicos.

Discute-se ainda se o chamado livro eletrônico estaria albergado pela imunidade tributária. Parte da doutrina defende que somente o livro feito de papel é imune a impostos. Para essa corrente, estender a imunidade a outros meios de divulgação de idéias ampliaria seu alcance além do pretendido pelo legislador constituinte.

Ricardo Lobo Torres, ao tratar da questão, assim manifestou-se:

A garantia constitucional se insere na 'cultura impressa' ou na "cultura tipográfica" e não na "cultura eletrônica", isto é, a vedação de incidência de impostos visa a proteger a expressão de idéias em papel (este também imune) e não aquela que aparece em programa de computador ou no espaço cibernético (cyberspace).<sup>59</sup>

No entanto, a doutrina majoritariamente defende que a imunidade em foco abarca também o chamado livro eletrônico. Para Luciano Amaro, a imunidade constitucional visa o conteúdo do livro e não o material empregado na sua confecção, pois do contrário a evolução tecnológica acabaria por esvaziar o instituto.<sup>60</sup> Na opinião de Aires Fernandino Barreto a imunidade se aplica ao livro

<sup>58</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 403.

<sup>59</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 301.

<sup>60</sup> AMARO, Luciano. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 146.

eletrônico, visto que tem como finalidade precípua pôr ao alcance de todos a informação e a cultura, em qualquer suporte sobre o qual o livro se revele.<sup>61</sup> Também Hugo de Brito Machado defende a extensão da imunidade ao livro eletrônico, sob o argumento de que os produtos da moderna tecnologia são hoje de fundamental importância para garantir o desiderato constitucional, ou seja, a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura.<sup>62</sup>

## 2.6 Imunidades tributárias e sua interpretação

### 2.6.1 Interpretação das normas jurídicas

No estudo das imunidades tributárias, faz-se necessário analisar como as normas de imunidade devem ser interpretadas. Assim, para o Direito, a interpretação é a atividade cujo objetivo é buscar a identificação do conteúdo, do alcance e do significado de uma norma jurídica, visando à sua aplicação.<sup>63</sup>

Consiste a interpretação numa operação lógica mediante a qual se investiga o significado exato de uma norma jurídica nem sempre clara ou precisa, para estabelecer o sentido objetivamente válido de uma regra de direito.<sup>64</sup>

Entretanto, antes de passar a interpretação das imunidades, cumpre analisar alguns métodos de interpretação jurídica, dentre os diversos que a hermenêutica oferece: literal ou gramatical, lógico ou sistemático, teleológico ou finalístico e histórico.

O método de interpretação literal ou gramatical volta-se para o exame das próprias palavras do texto legal, apreendendo seu significado conforme o seu sentido etimológico, constituindo apenas a primeira etapa do processo interpretativo. O método lógico ou sistemático considera o sistema jurídico em sua totalidade,

<sup>61</sup> BARRETO, Aires F. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 176-177.

<sup>62</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 293.

<sup>63</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 111.

<sup>64</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 451.

analisando o significado da palavra por sua integração em todo o contexto do ordenamento jurídico, por meio da intertextualidade e da interdisciplinaridade. O método teleológico ou finalístico busca a interpretação da norma pelo fim almejado pelo legislador, para possibilitar a aplicação da norma ao caso concreto. Por fim, o método histórico busca esclarecer o sentido da lei baseado no contexto histórico da época da sua elaboração a fim de desvendar seus objetivos.

Além disso, cumpre destacar ainda que, em relação ao seu alcance e efeitos, a interpretação jurídica pode ser estrita ou declarativa, extensiva ou ampla ou ainda restritiva.<sup>65</sup>

A interpretação estrita ou declarativa é aquela em que o intérprete somente reproduz o conteúdo e sentido que corresponde perfeitamente ao indicado no texto. A interpretação somente declara o texto, não chegando a restringir, corrigir ou modificar a norma interpretada.

A interpretação restritiva é aquela em que o intérprete dá um alcance menor à norma, não enquadrando pressupostos que pareciam estar compreendidos na norma jurídica interpretada. Nesse caso, entende-se que as palavras da lei dizem mais do que a vontade do legislador, permitindo ao intérprete restringir o seu alcance.

A interpretação extensiva ou ampla é aquela que dá um alcance maior à norma interpretada; ou seja, o intérprete faz a norma abranger casos que nela não estavam previstos expressamente. Nesse caso, as palavras da lei dizem menos do que a vontade do legislador. Quanto a esse tipo de interpretação, existem correntes que defendem que ela equivale à interpretação teleológica, em que, dos sentidos obtidos na interpretação, deve prevalecer o mais abrangente, que seria aquele com mais possibilidade de realizar a finalidade da norma no caso concreto.

## 2.6.2 Interpretação das normas constitucionais

As técnicas de interpretação vistas são utilizados para todas as espécies

---

<sup>65</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 132-133.

normativas. No entanto, como visto, as imunidades tributárias são normas jurídicas constitucionais, que delimitam a competência das pessoas políticas para tributar certos fatos e situações, cujo fundamento são valores e princípios socialmente relevantes, razão pela qual foram incorporados pela Constituição.

Sendo assim, está-se diante da interpretação de normas constitucionais, a qual, embora orientada por regras de interpretação aplicáveis as normas jurídicas em geral, apresenta algumas peculiaridades, diretamente relacionadas com a natureza dessas normas.

Conforme Regina Helena Costa, quatro aspectos repercutem necessariamente na interpretação das normas constitucionais: sua superioridade hierárquica em relação às demais normas; a natureza da linguagem por elas empregada; o conteúdo específico que abrigam; e seu caráter essencialmente político.<sup>66</sup>

De acordo com Eros Roberto Grau, a principal peculiaridade da interpretação da Constituição reside no fato dela ser o estatuto jurídico do político, o que remete sua interpretação à ponderação de valores políticos. No entanto, como esses valores penetram o nível do jurídico, na Constituição, quando contemplados em princípios (explícitos ou implícitos), desde logo se antevê a necessidade de que tais princípios sejam tomados como conformadores da interpretação das regras constitucionais.<sup>67</sup>

Interpretar uma norma constitucional, para José Joaquim Gomes Canotilho, consiste em atribuir um significado a um ou vários símbolos linguísticos escritos na Constituição com o fim de se obter uma decisão de problemas práticos normativo-constitucionalmente fundada. Busca-se com isso concretizar a Constituição por meio de um processo de densificação de regras e princípios constitucionais. E densificar as normas constitucionais significa preencher, complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, para tornar possível a solução por esse preceito, dos problemas concretos.

Ainda segundo o autor, definir um "método justo" de interpretação constitucional é um dos problemas mais controvertidos e difíceis da moderna doutrina juspublicística, pois a interpretação das normas constitucionais é um

<sup>66</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 111.

<sup>67</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 163-164.

conjunto de métodos e princípios, desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência com base em critérios ou premissas (filosóficas, metodológicas e epistemológicas), diferentes mas, em geral, reciprocamente complementares, o que confirma o caráter unitário da atividade interpretativa.<sup>68</sup>

Inocência Mártires Coelho relaciona como principais métodos de interpretação constitucional o método jurídico ou hermenêutico-clássico, o tópico-problemático, o hermenêutico-concretizador, o científico-espiritual e o normativo-estruturante, ressaltando que, apesar dos diferentes nomes, não constituem a rigor abordagens hermenêuticas autônomas, mas simples concretizações e especificações do método geral da compreensão como ato gnosiológico comum a todas as ciências do direito.<sup>69</sup>

A seguir, em apertada síntese, as principais características de cada um desses métodos, segundo Coelho:

Método jurídico ou hermenêutico clássico: considera que a Constituição deve ser vista como uma lei e, assim, todos os métodos tradicionais de hermenêutica deverão ser utilizados na sua interpretação (genético, filológico, lógico, histórico e teleológico).

Método tópico-problemático: considera que a Constituição é um sistema aberto de regras e princípios, o que significa dizer que ela admite/exige distintas e cambiantes interpretações. Parte de um problema concreto para a norma, atribuindo-se à interpretação um caráter prático na busca da solução dos problemas concretizados.

Método hermenêutico-concretizador: parte da constatação de que a leitura de qualquer texto normativo, inclusive do texto constitucional, começa pela pré-compreensão do intérprete, a quem compete concretizar a norma a partir de uma dada situação histórica, que outra coisa não é senão o ambiente em que o problema é posto a seu exame, para que o resolva à luz da Constituição e não segundo critérios pessoais de justiça, funcionando o texto constitucional como limite da interpretação.

Método científico-espiritual: visualiza a Constituição como instrumento de

<sup>68</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 7. ed. Coimbra, Almedina, 2003, p. 1200-1201, 1210.

<sup>69</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocência Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 121-130.

integração, em sentido amplo, vale dizer, não apenas do ponto de vista jurídico formal, enquanto norma-suporte e fundamento de validade de todo o ordenamento, mas também e sobretudo em perspectiva política e sociológica, como instrumento de regulação de conflitos e, por essa forma, de construção e preservação da unidade social.

Método normativo-estruturante: o intérprete, ao considerar o teor literal da norma, deve analisá-lo à luz da sua concretização em sua realidade social, concretização essa que ocorre pela atividade do legislador, do judiciário, da administração etc.

Considerando que a sociedade está em constante evolução política e social, Luis Roberto Barroso propõe a interpretação constitucional evolutiva, definida como um processo informal de reforma do texto constitucional, que se verifica quando há a “atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes na mente dos constituintes”.<sup>70</sup>

### 2.6.3 Interpretação das normas imunizantes

Prosperou durante muito tempo o entendimento de que a interpretação das normas imunizantes deveria ser literal e restritiva, por serem normas de exceção à competência tributária. No entanto, a sua interpretação deve considerar os princípios e valores resguardados.

Portanto, a interpretação das normas imunizantes deve ser feita de forma a atingir as finalidades contidas no texto da Constituição e dar eficácia aos princípios e liberdades protegidos. Desse modo, os métodos teleológico (que busca o fim almejado pelo legislador e sua aplicação ao caso concreto) e sistemático (que considera o sistema jurídico em sua totalidade) de interpretação se mostram os mais adequados para viabilizar os valores constitucionais almejados. Logo, por terem natureza constitucional, as normas de imunidade devem ser interpretadas de forma

---

<sup>70</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151.

ampla, buscando seu exato alcance e os propósitos almejados pela Carta Magna.

Nesse sentido, Regina Helena Costa, segundo a qual "a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado". E segue afirmando que "O alcance da norma há que se conformar com a eficácia do princípio ou liberdade. Portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível".<sup>71</sup>

Também Bernardo Ribeiro de Moraes defende que a interpretação das normas de imunidade tributária "deve se ater a Constituição, instrumento político que consagra princípios e preserva valores, o que recomenda uma interpretação ampla, levando em conta todos os aspectos específicos".<sup>72</sup>

Entretanto, a interpretação da norma imunizante não pode ser tão ampla e extensiva de modo a abrigar mais do que aquilo que a Constituição visa proteger e tampouco pode resultar na negação ou inviabilização do poder de tributar, como ensina Marco Aurélio Greco:

Porém, na interpretação das normas que veiculam limitações, deve-se ter presente o duplo caráter que as limitações apresentam: de um lado tem caráter dependente em relação ao poder de tributar; de outro, só existem porque o Constituinte, diante do binômio autoridade/liberdade, pretendeu proteger especialmente certos valores. Em função desta duplicidade de feições, a interpretação das limitações, ao mesmo tempo (e este é o grande desafio), não pode resultar numa conclusão que implique em ela se tornar maior que o próprio poder que está sendo limitado (pois limitação não é negação do poder, mas restrição na sua amplitude e no seu exercício), nem pode dar à norma constitucional que a prevê um sentido tão restrito que iniba a proteção ao valor subjacente.<sup>73</sup>

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, igualmente aplica a interpretação ampla e teleológica das imunidades, conforme demonstra a decisão a seguir:

Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – "LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO" – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no

<sup>71</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 115.

<sup>72</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 133.

<sup>73</sup> GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 711.

preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva<sup>74</sup>

Dessarte, a interpretação das normas imunitórias deve ser realizada de forma balanceada, sem estender o sentido da norma jurídica, inovando naquilo em que o Constituinte não quis expressar, tampouco estreitando seu alcance a ponto de torná-las ineficazes.

---

<sup>74</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 202.149/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Ministro Menezes Direito. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628466>>. Acesso em: 31 out. 2013.

### **3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Neste capítulo aprofunda-se o estudo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Primeiramente, com a apresentação das principais questões atinentes a cada uma dessas exonerações, para em seguida examinar o condicionamento da cláusula das “rendas relacionadas com as finalidades essenciais”.

#### **3.1 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto**

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto ou imunidade religiosa, remonta à separação entre o Estado e a Igreja, consumada no Brasil com a proclamação da República e afirmada pela Constituição de 1891, que ao mesmo tempo em que proclamava a liberdade religiosa, vedava o embaraço aos cultos religiosos.

Durante o período republicano até a Constituição de 1937, a intributabilidade das religiões se deu por meio de legislação ordinária e, somente após a Carta Política de 1946, a imunidade tributária ganhou a estatura constitucional, no que foi seguida pelos Textos Fundamentais de 1967, 1969 e 1988.<sup>75</sup>

O fundamento jurídico da imunidade dos templos encontra-se no princípio da liberdade religiosa, base do Estado contemporâneo, consagrado no rol dos direitos fundamentais pela atual Carta Magna, que no artigo 5º, inciso VI, assegura ser "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".<sup>76</sup>

Ademais, ao mesmo tempo em que a Constituição, no artigo 19, inciso I, fixa a

<sup>75</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 250.

<sup>76</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 out. 2013.

separação entre o Estado e a Igreja, ao proibir àquele estabelecer cultos religiosos, subvencioná-los ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, como corolário da liberdade religiosa veda que o Estado tome medidas que possam embaraçar o funcionamento das Igrejas.<sup>77</sup>

Por conseguinte, embora o Estado brasileiro seja laico, respeita todas as religiões e dá as pessoas a opção de praticar qualquer uma delas ou, até, não praticar nenhuma.

Assim, a proteção ao direito individual da liberdade de crença e das práticas religiosas é assegurado pela vedação da exigência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Dessa forma, a Constituição confere maior garantia a esse direito individual, impedindo que sejam opostos, pelo Estado, obstáculos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito.<sup>78</sup>

Porém, para compreender o alcance da proteção constitucional em estudo faz-se necessário esmiuçar o significado da expressão "templos de qualquer culto".

Nesse sentido, Eduardo Sabbag conceitua culto como "a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional".

Segundo o autor, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas. Caberia ao culto a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes, sob pena do não-reconhecimento da imunidade.<sup>79</sup>

Desse modo, não se trata de qualquer espécie de culto, e sim de um culto associado a prática de atos religiosos, que atenda a requisitos mínimos de espiritualidade e transcendentalidade, para que venha a ser guindado ao patamar de verdadeira religião. Não fosse assim, a adoração de um grande astro do esporte poderia se revestir à condição de culto.<sup>80</sup>

Corroborando o entendimento de que o culto deve ter caráter religioso, o

<sup>77</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 out. 2013.

<sup>78</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61.

<sup>79</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 281.

<sup>80</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 816.

Supremo Tribunal Federal, ao julgar recurso extraordinário interposto pela loja maçônica Grande Oriente do Rio Grande do Sul, decidiu que a imunidade "é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião".<sup>81</sup>

Portanto, ainda que o conceito de culto religioso deva ter interpretação ampla, de modo que "cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam"<sup>82</sup>, a imunidade não alcança "os templos de inspiração demoníaca, nem cultos satânicos, nem suas instituições, por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus".<sup>83</sup>

Vistas as questões suscitadas pelo vocábulo culto, cumpre agora analisar aquelas decorrentes do conceito de templo, o qual não é pacífico na doutrina. Eduardo Sabbag resume as divergentes correntes a três diferentes teorias, que denomina de clássica-restritiva, clássica-liberal e moderna:

Teoria clássica-restritiva ou concepção do templo-coisa: conceitua o templo como o local destinado à celebração do culto, ou seja, somente admite que a imunidade alcança o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso. Por exemplo, não deve incidir IPTU sobre o imóvel ou em parte dele, se o culto é celebrado no quintal ou no terreiro da casa; ou não deve incidir IPVA sobre um tempo-móvel (ônibus, barcos etc).

Teoria clássica-liberal ou concepção do templo-atividade: conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Portanto, são exonerados de impostos o local destinado ao culto e os seus anexos, isto é, os bens vinculados à atividade religiosa, como as casas paroquiais, as residências dos religiosos, os conventos etc, bem como os serviços religiosos em si, ou seja, os atos próprios do culto (missas, batismos, bar mitzvahs etc).

<sup>81</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**. Recorrente: Grande Oriente do Rio Grande do Sul. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 03 nov. 2013.

<sup>82</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 191.

<sup>83</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes apud PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 227.

Teoria moderna ou concepção de templo entidade: conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, vistas independentemente das coisas ou pessoas consideradas, ou seja, concebe o templo como organização religiosa.

O autor filia-se a última corrente, por entender que o vocábulo templo é usado na Constituição no sentido de entidade ou instituição mantenedora do templo religioso, visto que o § 4º do art. 150 da Carta Magna, relacionado a imunidade em questão, utiliza o termo entidade, o que leva a uma interpretação ampliativa do instituto, uma vez que rendas e serviços quem os possui é uma entidade e não um templo.<sup>84</sup>

Nessa mesma linha vai Roque Antonio Carrazza, segundo o qual a análise da Constituição como um todo revela que culto, no contexto da alínea “b”, do inciso VI, do art. 150, da Carta Magna, tem o sentido de confissão religiosa, a qual consiste em uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo de agrupar pessoas que compartilham da mesma fé numa dada divindade. Por conseguinte, no entendimento de Carrazza, a imunidade em questão alcançaria as igrejas enquanto entidades organizacionais, subjetivando-se nelas por serem pessoas jurídicas regularmente constituídas que mantêm como finalidades essenciais atividades religiosas.<sup>85</sup>

Por essa concepção, o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas vinculados as suas finalidades essenciais são imunes, como por exemplo, o imóvel onde se realiza o culto, os serviços religiosos como missa de intenções, batizados e casamentos bem como a renda proveniente do dízimo, de oferendas e de doações. São igualmente alcançados pela imunidade, por servirem às finalidades essenciais, o veículo utilizado nos serviços do culto, a casa da entidade religiosa que serve de moradia ao sacerdote, o cemitério mantido pela entidade religiosa e os bens importados destinados ao serviço religioso.

Como demonstra o seguinte julgado, o Supremo Tribunal Federal adota a acepção de templo como entidade religiosa:

Os cemitérios que consubstanciam extensões de **entidades de cunho**

<sup>84</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 282-285.

<sup>85</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 12-13;25.

**religioso** estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. [grifou-se]<sup>86</sup>

Por fim, como a alínea "b" do inciso VI do artigo 150 da Constituição não remete aos requisitos da lei, como o faz a alínea "c", a imunidade dos templos sujeita-se somente aos requisitos do § 4º do artigo 150, ou seja, a vinculação às finalidades essenciais.

### **3.2 Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos**

A Constituição prescreve ser vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, c).

A educação e a assistência social estão entre as funções do Estado, ou seja, configuram atividades de interesse público. Dessarte, por reconhecer as limitações do Estado no provimento de recursos e meios para atender integralmente as necessidades da educação e da assistência social, o legislador constituinte concedeu imunidade às instituições privadas sem fins lucrativos que se dedicam a essas atividades, como forma de incentivar a atuação de entidades que suplementam a atuação estatal nessa seara.

Desse modo, quando entidades privadas incumbem-se dessas atividades sem intuito de lucro, passam a exercer uma função pública e, portanto, não revelam capacidade contributiva.<sup>87</sup>

<sup>86</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578.562/BA**. Recorrente: Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico. Recorrido: Município de Salvador. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 03 nov. 2013.

<sup>87</sup> BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 150.

### 3.2.1 Instituições de educação e assistência social

Preceitua a Constituição que a educação é "direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho."<sup>88</sup>

Por conseguinte, o conceito de educação para fins do enquadramento da instituição como de educação deve ser amplo, compreendendo tanto a educação formal conforme currículos aprovados pelo Estado, quanto a educação extracurricular ou informal, como cursos de idiomas, de aperfeiçoamento, de extensão universitária etc. Abrange ainda as instituições culturais, que não tem a instrução como objetivo precípua, como os museus, as bibliotecas, os teatros etc.

Nos tempos da Carta Constitucional anterior, Aliomar Baleeiro já propunha um conceito abrangente de educação, o qual envolvia a cultura em geral:

Instituição de educação não significa apenas a de caráter didático, mas toda aquela que aproveita à educação e à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, academias de letras, artes e ciências, sem intuídos lucrativos, ainda que, para sua manutenção, ceda onerosamente direitos autorais, patentes de invenção e descobertas etc. Importa não a denominação da entidade, que pode ser um disfarce, mas a natureza real de suas atividades e finalidades desinteressadas de lucro ou proveitos para fundadores e administradores.<sup>89</sup>

Também Roque Antonio Carrazza ensina que o conceito de educação não se circunscreve apenas à convencional transmissão de conhecimentos, isto é, as atividades acadêmicas propriamente ditas, mas abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e a ciência:

Temos, portanto, que são alcançadas pela imunidade da alínea "c" as entidades que visam à formação ou à instrução das pessoas em geral e preenchem os requisitos do art.14 do CTN, máxime o da ausência de fins lucrativos. O benefício também alcança – se, evidentemente, preencherem os mesmos requisitos – o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres, que, embora não

<sup>88</sup> Artigo 205 da Constituição Federal. BRASIL. Constituição de 1988.

<sup>89</sup> BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 149.

tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.<sup>90</sup>

No entanto, segundo Ricardo Lobo Torres, excluem-se da proteção imunizante as entidades que não cumprem, em si, o desiderato educacional, a saber, "os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer".<sup>91</sup>

No que diz respeito as instituições de assistência social, estas devem complementar a atuação do Estado na busca da implementação dos direitos sociais enumerados no artigo 6º da Carta Política, isto é, a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.<sup>92</sup>

Dispõe ainda a Carta Magna no artigo 203 que a assistência social deverá ser prestada a quem dela necessitar, independente de contribuição à seguridade social. Cumpre destacar, dentre seus objetivos: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.

Diante do exposto, é possível concluir que entidade de assistência social é a que busca, sem fins lucrativos, atuar no atendimento aos direitos sociais, prestando serviços de auxílio e assessoramento à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, aos portadores de deficiência física, aos carentes e necessitados etc.

Questão controversa gira em torno da caracterização das entidades fechadas de previdência privada como de assistência social para fins de fruição da exoneração.

Consoante Ricardo Lobo Torres não fazem jus a imunidade, visto que não lhes incumbe a defesa dos direitos de liberdade nem a garantia do mínimo existencial (para o autor o fundamento da imunidade em tela), mas apenas de um

<sup>90</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 848.

<sup>91</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 270.

<sup>92</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 852.

direito social dos seus beneficiários.<sup>93</sup>

Também pela não extensão da desoneração tributária a essas entidades, Regina Helena Costa, segundo a qual a assistência social não se confunde com a previdência social: ambas integram a seguridade social, mas são atividades distintas. Para a autora, "admitir-se uma 'assistência previdenciária' seria inserir no conceito de assistência social conceito outro, definido de maneira distinta pela própria Constituição da República e submetido a regime jurídico diverso".<sup>94</sup>

Em sentido contrário, Misabel Abreu Machado Derzi, para a qual as entidades fechadas de previdência privada não tem natureza mercantil e não visam a obtenção de lucros; tem fins mutualistas e buscam complementar de forma subsidiária os programas previdenciários oficiais e dar assistência a determinados grupos de pessoas.<sup>95</sup>

A respeito da questão, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se favorável a imunidade, desde que não haja contribuição dos beneficiários, somente do empregador, tendo inclusive editado a súmula 730 sobre a matéria:

A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.<sup>96</sup>

Destarte, somente é imune a entidade fechada de previdência social em que não há contribuição por parte do beneficiário. No entanto, como adiante se verá, o requisito da gratuidade não é exigido das demais entidades de assistência social.

### 3.2.2. Ausência de finalidade lucrativa

<sup>93</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 271-273.

<sup>94</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 176-177.

<sup>95</sup> BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 165.

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 730**. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_701\\_800](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800)>. Acesso em: 05 nov. 2013.

A Constituição atual incluiu o requisito da ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e de assistência social para fruição da imunidade. Essa disposição não se aplica aos partidos políticos e as suas fundações bem como as entidades sindicais de trabalhadores uma vez que são entidades que, por sua própria natureza, não tem fins lucrativos.

A interpretação da ausência de finalidade lucrativa não pode ser literal, pois não é proibido que às entidades beneficiadas obtenham lucro. O que se proíbe é que tenham como objetivo institucional o lucro.

Instituição sem fins lucrativos, segundo definição de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto, é aquela que "não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram".<sup>97</sup> Para Roque Antonio Carrazza, a ausência de finalidade lucrativa "exige tanto a não-distribuição de seu patrimônio e de suas rendas, como o investimento dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade".<sup>98</sup>

Portanto, para que sejam classificadas como "sem fins lucrativos", as instituições devem atender a dois requisitos: a não distribuição dos lucros (ou superávits) e a não-reversão do seu patrimônio aos seus criadores, com a aplicação dos resultados positivos obtidos na consecução dos seus objetivos institucionais.

Devido a exigência da ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e assistência social, discute-se se elas podem cobrar pelos serviços prestados ou se devem ser gratuitos, como requisito de legitimação da imunidade.

Ricardo Lobo Torres entende ser absolutamente necessário que a assistência social e a atividade educacional sejam exercidas desinteressadamente pelas instituições imunes, sendo imprescindível que sejam gratuitas para os necessitados. Contudo, esclarece que "a gratuidade não pode ser interpretada no sentido absoluto, a abranger todas as prestações", embora seja "necessário que parcela substancial do atendimento se faça sem constraprestação pecuniária e que não se negue a ação quase pública a pretexto da impossibilidade de pagamento pelo assistido".<sup>99</sup>

Pela desnecessidade da gratuidade como requisito para o reconhecimento do

<sup>97</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

<sup>98</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 833.

<sup>99</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p 276-277.

benefício fiscal, Regina Helena Torres, segundo a qual nada impede que as instituições cobrem pelo seus serviços, desde que os recursos assim obtidos sejam revertidos aos seus fins institucionais.<sup>100</sup> Também Carrazza defende que "sem finalidade de lucro" não significa que a gratuidade na prestação dos serviços pelas instituições "é requisito essencial para o desfrute da imunidade", sendo desnecessário que a instituição nada cobre por seus serviços.<sup>101</sup>

### 3.2.3 Requisitos da lei

As instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos deverão, para fazer jus ao benefício constitucional, atender os *requisitos da lei*.

Diante disso, a questão está em identificar de que espécie de lei se trata; se, nessa matéria, os requisitos devem ser veiculados por lei complementar ou por lei ordinária. Basicamente têm-se duas correntes sobre o assunto: uma que defende que compete somente a lei complementar dispor sobre tais requisitos e outra que sustenta que tanto a lei complementar quanto a ordinária podem dispor sobre o tema, cumprindo diferentes funções.

Perfilhando-se a segunda, Ricardo Lobo Torres aduz que os requisitos de legitimação ao exercício do direito estão submetidos à lei complementar, enquanto que as condições para a existência da pessoa imune estão sujeitas à regulamentação da lei ordinária.<sup>102</sup>

Não obstante, a grande maioria da doutrina entende que é a lei complementar que apresentará os requisitos para o gozo da imunidade, visto que o artigo 146 da Constituição dispõe no inciso II caber à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, sendo a imunidade uma dessas limitações, compete a lei complementar dispor sobre os requisitos da imunidade.

Nesse sentido, argumenta Sacha Calmon Navarro Coelho que se "lei

<sup>100</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 183-184.

<sup>101</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 846-857.

<sup>102</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 274.

ordinária, federal, estadual ou municipal pudesse regular limitação ao poder de tributar da União, Estados e Municípios, assistiríamos ao despautério dos entes vedados regularem as limitações postas contra eles". E complementa ressaltando que "toda imunidade é uma limitação ao poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar".<sup>103</sup>

Corroborando essa posição, Regina Helena Costa explica que os requisitos a que a lei se refere são os que podem ser estabelecidos para condicionar a fruição do benefício, já que a norma trata justamente dos entes contemplados com a exoneração de impostos, e não às condições para a existência e legalização da pessoa imune. Aplica-se, portanto, a regra do artigo 146, II, da Lei Maior.<sup>104</sup>

Estabelecido que cabe a lei complementar dispor sobre os requisitos, cumpre ainda esclarecer que esta deve limitar-se a explicitar o que está implícito na Constituição. A lei complementar não pode desbordar nem restringir o sentido, conteúdo e alcance do proceito imunitório.

Destarte, ensina Roque Antonio Carrazza que a lei complementar reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar possui natureza meramente declaratória, uma vez que não poderá restringir o alcance das disposições constitucionais:

Assim, proclamamos desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas, apenas, declarar. Para além destas augustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, desse modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências.<sup>105</sup>

Portanto, a lei complementar vem tecer os traços formais da norma imunizante, de forma a conferir precisão à interpretação da norma, sem, contudo, inovar, restringir ou alargar o sentido do preceito contido na Constituição Federal. Compete-lhe assim definir os requisitos para o gozo da imunidade e instituir os

<sup>103</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 228-229.

<sup>104</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 165.

<sup>105</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 833.

deveres que instrumentalizem o acompanhamento das instituições imunes por parte da sociedade e a atuação da Administração Tributária para conter abusos.

A lei em questão é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), recepcionado pela Carta Magna como lei complementar em sentido material, o qual apresenta no artigo 14 os requisitos que deverão ser atendidos pelas entidades em tela para a manutenção da imunidade:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.<sup>106</sup>

Percebe-se que os requisitos prescritos pela lei complementar não fogem da atribuição que a Constituição lhe atribuiu.

A exigência de não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título somente explicita a prescrição constitucional de que as instituições sejam sem fins lucrativos, o que, como já visto, não se confunde com a existência de lucro.

A vedação da não-distribuição de lucros não impede a remuneração dos administradores técnicos e dos demais empregados, desde que a valores de mercado pelos serviços prestados. No entanto, a remuneração exorbitante e sem causa, que caracteriza distribuição disfarçada de lucros, afasta o benefício.

O requisito de aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, está relacionada a função pública que as instituições exercem, isto é, elas suplementam a atuação do Estado brasileiro. Sendo assim, não faria sentido a concessão de imunidade às instituições que remetem recursos para fora do país, pois dessa forma estariam, ao menos

<sup>106</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 07 nov. 2013.

parcialmente, deixando de atender esse objetivo.

Por fim, a exigência de manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão trata-se de um dever instrumental tributário, que permite a sociedade e a Administração Fazendária averiguar o cumprimento dos demais requisitos

Sacha Calmon Navarro Coelho cita que a doutrina exige ainda mais dois requisitos: que o estatuto da entidade preveja que no caso de extinção o patrimônio reverta a fim público e que a entidade não possa futuramente vir a transformar-se em empresa mercantil.<sup>107</sup> No entanto, tais exigências são abrangidas pelo inciso I do artigo 14, pois nada mais são do que formas de vedação à distribuição disfarçada do patrimônio das instituições.

### **3.3 Exegese da cláusula do § 4º do artigo 150 da Constituição: finalidades essenciais e atividades não relacionadas**

Nos termos da disposição do § 4º do artigo 150, a imunidade a impostos dos templos de qualquer culto, partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

Por meio dessa condicionante o legislador constituinte quis impedir que a imunidade tributária fosse desvirtuada, evitando assim que as entidades exoneradas viessem a cometer abusos e se desviassem substancialmente das atividades que pretendeu proteger.

Como já vimos, apesar da referência aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços contida na cláusula, a vedação abrange todos os impostos - devidos na condição de contribuinte - porque ao fim todos acabam por gravar o patrimônio, cuja expressão dinâmica é a renda, sendo os serviços uma das fontes daquela.

Quanto às finalidades essenciais, conforme conceito de Regina Helena

---

<sup>107</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 231.

Torres, "são os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram à sua instituição".<sup>108</sup>

Ensina Ricardo Lobo Torres que as finalidades essenciais dos templos "são a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual dos crentes".<sup>109</sup>

Quanto as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, os seus objetivos institucionais, ou seja, suas finalidades essenciais, são respectivamente o acesso à educação e à cultura e a prestação de assistência social, nas suas diversas modalidades.<sup>110</sup>

Portanto, cumpre voltar nossa atenção à expressão *relacionados com as finalidades essenciais*, cuja interpretação é fonte de controvérsias.

Nesse intento, identificam-se duas correntes doutrinárias divergentes quanto à interpretação da relação do patrimônio, renda e serviços das entidades imunes, ou seja, das atividades por elas desenvolvidas, com as suas finalidades essenciais.

A primeira corrente, com uma visão mais restritiva, condiciona que o patrimônio, a renda e os serviços estejam diretamente relacionados às atividades essenciais da entidade. Portanto, para essa linha de pensamento é fundamental, para que fique caracterizada a imunidade, que o patrimônio da entidade seja utilizado diretamente na consecução dos seus objetivos institucionais; que as rendas auferidas sejam provenientes das suas atividades finalísticas.

Nessa linha, Marco Aurélio Greco, para o qual, enquanto que o artigo 14 do CTN contém regras dizendo para onde os recursos das entidades "devem ir", o § 4º da Constituição preocupa-se com "de onde as rendas vêm". Assim, afirma que para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (no País, na finalidade essencial etc), mas sim, é preciso identificar se os recursos foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais. Conclui, então que "se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicada segundo as

<sup>108</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 141.

<sup>109</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 254.

<sup>110</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 184.

exigências do CTN".<sup>111</sup>

No mesmo sentido discorre José Eduardo Sabo Paes, conforme o qual não se deveria reconhecer a imunidade tributária quando uma entidade de assistência social da área hospitalar, e que "portanto presta serviços hospitalares, explora estacionamento e como tal, atividade distinta de sua finalidade essencial e, autorizadora da incidência do imposto sobre serviços".<sup>112</sup>

Para essa concepção, no caso de uma entidade religiosa, não estariam albergadas pela imunidade quaisquer atividades que não tenham relação direta com o culto religioso. Assim, por exemplo, se um imóvel de propriedade de uma entidade religiosa estiver sendo utilizado para o culto, estará albergado pela imunidade e sobre ele não será exigido o IPTU. Contudo, se esse imóvel estiver vago ou alugado a terceiros, o IPTU será devido.

Do mesmo modo, a renda de uma instituição de educação sem fins lucrativos proveniente da cobrança de mensalidades dos seus alunos será imune. Todavia, se a instituição explorar um estacionamento de veículos, mesmo que para o uso dos seus alunos, a renda proveniente desse estacionamento deverá sofrer a incidência do imposto sobre serviços e do imposto sobre a renda.

No entanto, predomina na doutrina o entendimento de que a exegese da expressão *relacionados com as finalidades essenciais* deve se realizada de forma ampliativa ou finalística, isto é, basta que haja um vínculo indireto, centrado na destinação dos valores arrecadados, entre as atividades desenvolvidas e as finalidades essenciais da entidade. Dessa forma, respeitando a ausência de objetivos lucrativos e aplicações em outros fins, os recursos arrecadados financiam a manutenção e o desenvolvimento das finalidades essenciais.

Argumenta Luciano Amaro que a Constituição, quando se refere às "rendas relacionadas com as finalidades essenciais" atém-se à destinação das rendas da entidade e não a sua natureza. Assim, independentemente da natureza da renda, se esta for destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida. Em contrapartida, qualquer que seja a natureza da renda, se tiver destino alheio à finalidade essencial da instituição, a imunidade não se aplica.

<sup>111</sup> GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 718.

<sup>112</sup> PAES, José Eduardo Sabo apud Aldemario Araujo Castro. **O condicionamento das imunidades tributárias presente na cláusula constitucional das "finalidades essenciais"**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigos.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2013.

Conclui afirmando que:

Seria um dislate supor que "rendas relacionadas com as finalidades essenciais" pudesse significar, restritivamente, *rendas produzidas pelo objeto social da entidade*. Frequentemente, o atendimento do objeto social é motivo de despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade.<sup>113</sup>

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto defendem que é amplo o sentido da cláusula "rendas relacionadas com as finalidades essenciais". Segundo os autores, sendo lícitas, pouco importa de onde provenham as rendas das instituições, pois não é a fonte das rendas que está em questão. O que o texto constitucional exige é a aplicação das rendas nos objetivos institucionais. Portanto, a cláusula reporta-se para os fins em que aplicadas as rendas e não para suas origens.<sup>114</sup>

Também Regina Helena Costa entende que se os recursos obtidos com atividades atípicas forem destinados à consecução das finalidades essenciais das entidades a imunidade deve ser mantida. Somente na hipótese de os recursos assim obtidos não serem vertidos integralmente no implemento das finalidades essenciais os excluiria da exoneração constitucional.<sup>115</sup>

Contudo, a interpretação ampliativa ou finalística não pode resultar na conclusão de que não há limites ao desenvolvimento de atividades atípicas ou atividades meio pelas entidades imunes. Alertam diversos doutrinadores que a imunidade não poderia abranger atividades que, mesmo desenvolvidas para a consecução dos objetivos institucionais da entidade, tragam prejuízos a livre concorrência, provocando desequilíbrio nos mercados, em confronto com o que determina o art. 173, § 4º, da Carta Magna.<sup>116</sup>

Transcrevem-se, nesse sentido, os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins, a respeito da interpretação da expressão "rendas relacionadas com as finalidades essenciais":

<sup>113</sup> AMARO, Luciano. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 151.

<sup>114</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 40.

<sup>115</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 159-160.

<sup>116</sup> Art. 173, §4º, CF/1988: A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

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

Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos b e c do art. 150, IV, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar Imposto de Renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.<sup>117</sup>

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, leciona que as entidades beneficiadas pela imunidade não podem se aproveitar da exoneração constitucional para infringir o princípio da livre concorrência, passando a atuar em condições privilegiadas em relação aos seus competidores. Defende que as entidades que especulam no mercado e alteram o equilíbrio entre os competidores não podem fugir à incidência de impostos.

[...] senão que se veda o objetivo institucional do lucro e a concorrência com as empresas privadas no mercado. No direito americano é muito clara a preocupação de se evitar a *unfair competition*, para o que se distinguem as organizações de caridade não-lucrativas (*nonprofit charitable organizations*) daquelas que, embora sem finalidade lucrativa, concorrem com as empresas que vendem mercadorias ("*commercial*" *nonprofits*). A característica da competição no mercado é importante para delimitar o aspecto objetivo da imunidade.<sup>118</sup>

<sup>117</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 45-46.

<sup>118</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 274-275.

A respeito, cumpre observar que, no Relatório do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, cujo tema era Imunidades Tributárias e que contou com a participação de 46 autores, foi igualmente consignada a tese da exclusão da desoneração das rendas decorrentes de atividades que possam caracterizar violação ao princípio da livre concorrência. Portanto, constam no Relatório as seguintes conclusões:

A expressão "rendas relacionadas com as finalidades essenciais" diz respeito a rendas empregadas no exercício dessas atividades, seja qual for a origem da renda. Estão excluídos da imunidade os rendimentos das atividades que, se gozassem do benefício, acarretariam ofensa ao princípio da livre concorrência.

Tudo o quanto economicamente for explorado em atenção às finalidades das entidades imunes estará imune, exceto no que atentar ao mercado concorrencial nacional tutelado pelo art. 173, § 4º da Constituição Federal. Deve-se entender que quaisquer rendas, desde que aplicadas na consecução dos objetivos estatutários, são imunes, salvo se provenientes da exploração de atividade econômica implicando agressão ao princípio da livre concorrência.

A expressão "rendas relacionadas com atividades essenciais" deve ser interpretada objetivamente nos termos da lei complementar (arts. 9º e 14 do CTN) expressamente recepcionada (art. 146, II e art. 34 § 5º do ADCT da CF/88), que não cogita da origem ou fonte do rendimento auferido, mas sim onde este foi aplicado (finalidades institucionais).

O "princípio da livre concorrência" não excepciona a "imunidade constitucional" que se prende a critérios objetivamente fixados na lei complementar.<sup>119</sup>

Analisando a questão, Luis Eduardo Schoueri esclarece que o simples fato de a entidade imune obter receitas no mercado não afasta de imediato a imunidade. Somente se as entidades imunes passam a desempenhar atividades que podem ser igualmente desempenhadas por terceiros a imunidade poderá ser encerrada, pois essa hipótese mostraria a existência de recursos disponíveis (não aplicados em sua finalidade essencial) cuja tributação seria justificada.

Assim, no domínio econômico o princípio da livre concorrência deve limitar a atuação da entidade imune: ela pode atuar no domínio econômico para obter recursos para as suas finalidades essenciais desde que essa atuação não implique em prejuízos à concorrência:

<sup>119</sup> Relatório do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. **Imunidades tributárias**. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/dedb477f82a14ca286bdbfafc33d7588>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

Dentro do Domínio Econômico, por outro lado, o Princípio da Livre Concorrência atuará como vetor negativo à atuação da imunidade, ao qual se poderá contrapor o vetor da capacidade contributiva, veiculado pela norma tributária arrecadadora (negativa da imunidade). Em caso de entidades assistenciais, a capacidade contributiva poderá considerar-se ausente se os eventuais recursos auferidos no Domínio Econômico fizerem-se necessários para suprir sua atuação no serviço público, sempre observado o Princípio da Livre Concorrência.<sup>120</sup>

Portanto, Schoueri observa que livre concorrência e capacidade contributiva deverão ser sopesados à luz do caso concreto, para alcançar-se uma decisão sobre a possibilidade de a imunidade, excepcionalmente, abranger atividades que se encontram no domínio econômico.

Desse modo, o princípio da livre concorrência, embora possa ser afetado por regimes tributários diferenciados, requer uma análise do caso concreto, ou seja, a análise dos mercados atingidos e dos efeitos das medidas.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se pronunciou sobre a necessidade de análise do caso concreto, em julgamento no qual examinou a questão dos efeitos concorrenciais da imunidade:

A suspensão da imunidade sob o argumento de que a atividade desenvolvida pela entidade imunidade ofende o princípio da livre concorrência, no presente caso, não pode prosperar. À luz de entendimentos do Supremo Tribunal Federal, inclusive alguns do próprio Conselho de Contribuintes, e de grande parte da doutrina, se cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 14 do CTN, não há que se impedir a fruição da imunidade, pois, como afirmado pelo Ministro Sydney Sanches, citado por Ruy Barbosa Nogueira, "A instituição de assistência social não está proibida de obter lucros ou rendimentos que podem ser e são, normalmente, indispensáveis à realização dos seus fins. O que elas não podem é distribuir os lucros. Impõe-se-lhes o dever de aplicar os rendimentos 'na manutenção dos seus objetivos institucionais'. Ademais, se a atividade desenvolvida tem por finalidade auxiliar a cobrir o déficit da atividade principal da entidade imune, não é correto retirar, pura e simplesmente, a imunidade somente com o argumento em tese de que estaria ferido o princípio da livre concorrência. A ofensa a este deve ser provada e não apenas alegada, sob pena de agredir-se a supremacia constitucional."<sup>121</sup>

Como se percebe, a decisão não nega a possibilidade de que a imunidade possa ser limitada, quando em confronto com o princípio da livre concorrência. Entretanto, exige que o embate entre os princípios se faça em bases concretas,

<sup>120</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 394-396.

<sup>121</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 107-07-197**. Recorrente: Hospital Evangélico de Rio Verde. Recorrido: 4ª Turma/DRJ-Brasília/DF. Relator: Octávio Campos Fischer. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 nov. 2013.

mostrando-se os efeitos nefastos sobre a concorrência, no lugar de simplesmente afastar a proteção constitucional.

Ao analisar a questão do exercício de outras atividades pelas entidades imunes, Humberto Ávila alerta que essas não podem habitualmente e ilimitadamente exercer atividades lucrativas. Esclarece que a limitação se inicia quando o conjunto das atividades atípicas é tão relevante que a finalidade da instituição acaba sendo alterada. Ou seja, o exercício habitual de outras atividades pode modificar a finalidade principal da entidade, já que sua finalidade resulta do conjunto de todas as suas atividades:

A atividade atípica deve consistir apenas num meio para a promoção das finalidades de educação e assistência social. Quando, porém, essas outras atividades passam a ser a força-motriz da instituição, a instituição passa a demonstrar capacidade econômica. Além do mais, isso conduz a uma concorrência desleal. Nessa hipótese, mostra-se necessária uma ponderação entre os interesses públicos e privados, para garantir ambos os interesses ao máximo. O direito a imunidade será, então, violado.<sup>122</sup>

Divergindo do entendimento de que a imunidade estaria restrita pela inocorrência de prejuízos à concorrência e de abuso de poder econômico, Leandro Marins de Souza sustenta que não se pode confundir a análise dos requisitos para o gozo da imunidade tributária com a possibilidade de ocorrência de afronta aos princípios da ordem econômica. Ressalta que a Constituição, ao estabelecer os requisitos a serem analisados como imprescindíveis à fruição da imunidade tributária, em nenhum momento faz menção a observância dos princípios da ordem econômica, tais como a livre concorrência, o abuso de poder econômico e a dominação de mercados.

Argumenta que, no caso de a entidade imune exercer atividades em afronta à ordem econômica, caberiam então as sanções legais aplicáveis pelos órgãos competentes pela fiscoização da ordem econômica e financeira, não implicando na perda da imunidade, pois "se houver afronta ao princípio da livre concorrência, deverão ser invocadas as normas que regem esse princípio (Lei 8.884/94, Decreto 1.204/94, etc), sem prejuízo direto a imunidade tributária".<sup>123</sup>

<sup>122</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 306-307.

<sup>123</sup> SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária**. Entidades de educação & assistência social. Curitiba, Juruá, 2001, p. 84-92.

Nas decisões do Supremo Tribunal Federal prevalece a interpretação ampliativa ou finalística da relação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

No RE nº 237.718-6/SP, de 29 de março de 2001, referenciado como paradigma em diversos julgados posteriores, o Pretório Excelso decidiu pela imunidade em relação ao IPTU de imóvel de propriedade de instituição de assistência social que se encontra locado, desde que a renda do aluguel seja aplicada nas finalidades essenciais, conforme demonstra a seguinte ementa:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir 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.<sup>124</sup>

A reiterada jurisprudência do Pretório Excelso nesse sentido levou a aprovação da Súmula 724, em 26 de novembro de 2003, vazada nos seguintes termos:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.<sup>125</sup>

Em relação a imunidade dos templos de qualquer culto, destaca-se como emblemático o RE nº 325.822-2/SP, decidido em 18 de novembro de 2002, no qual a Mitra Diocesana de Jales (Diocese e três paróquias) pretenderam a reforma de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu que a imunidade dos templos de qualquer culto alcançaria somente os imóveis em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem aos fiéis. Desse modo, excluiu da exoneração constitucional os centros pastorais ou de

<sup>124</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 237.718-6/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Província dos Capuxinhos de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>>. Acesso em: 13 nov. 2013.

<sup>125</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 724**. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_701\\_800](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800)>. Acesso em: 14 nov. 2013.

formação humano-religiosa, os locais de reunião e administração, as residências dos padres e religiosos encarregados dos trabalhos da igreja e os imóveis alugados.

Autor do voto vencedor do arresto, o Ministro Gilmar Mendes fundamentou seu voto na doutrina de Ives Gandra da Silva Martins supra transcrita, sobre os limites representados pelo § 4º do artigo 173 da Constituição à interpretação de que todas as atividades poderiam ser consideradas relacionadas com as finalidades essenciais, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais, desde que não ensejadoras de prejuízos a livre concorrência.

A ementa sintetizou o raciocínio desta forma:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.<sup>126</sup>

No que tange a comercialização de mercadorias pelas entidades imunes, surge como referência o RE nº 210.251-2, cujos embargos de divergência foram julgados em 26 de fevereiro de 2003.<sup>127</sup>

No caso, a recorrente Instituição Beneficente Lar de Maria apresentou embargos de devedor em face de execução fiscal movida pelo Estado de São Paulo, em que este buscava o pagamento de ICMS referente ao comércio de pães produzidos pela instituição. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo negou o reconhecimento da imunidade sob o argumento de que o ICMS não onera o patrimônio, as rendas ou os serviços da entidade. A Instituição apelou ao STF e no julgamento do RE este foi provido sob o argumento de que não cabe invocar

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP**. Recorrente: Mitra Diocesana de Jales e Outras. Recorrido: Prefeito Municipal de Jales. Relator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 13 nov. 2013.

<sup>127</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 210.251-2/SP**. Recorrente: Instituição Beneficente Lar de Maria. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372716>>. Acesso em: 14 nov. 2013.

critérios de classificação de impostos para restringir a imunidade. Irresignado, o Estado de São Paulo apresentou embargos de divergência invocando decisão em que não se reconhecia a imunidade a instituição de assistência social que auferia rendas com a venda de mercadorias de sua produção.

A relatora Ministra Ellen Gracie votou pelo provimento dos embargos, com o argumento de que o ICMS não onera a renda auferida pela entidade, por repercutir economicamente no consumidor. Aduziu ainda que, caso agraciada com a imunidade, a instituição colocar-se-ia em posição vantajosa em relação aos seus concorrentes.

O Ministro Gilmar Mendes, redator do acórdão, divergiu da relatora, fundamentando seu voto no descabimento de adotar critérios de classificação de impostos do CTN para restringir a imunidade aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uma vez que ao fim todos os impostos acabam por onerar o patrimônio da entidade.

Cabe destacar ainda o voto do Ministro Nelson Jobim, que lembrou que o legislador constituinte, ao conceder imunidade às instituições de assistência social, visava viabilizar que a renda dessas entidades, oriunda de atividades que a mantém e que fossem aplicadas nas suas finalidades, fossem desoneradas com vistas a ampliar esse fim.

Assim, embora a discussão tenha se fixado preponderantemente na questão da não restrição da imunidade por critérios de classificação de impostos e de que esta alcança o contribuinte de direito e não o contribuinte de fato, por ter o Supremo Tribunal Federal decidido pela imunidade da Instituição Beneficiária Lar de Maria relativamente ao ICMS sobre os pães por ela produzidos, este caso é citado pela doutrina como exemplo da compreensão de que a imunidade alcança atividades econômicas desenvolvidas pelas entidades imunes, desde que a renda decorrente seja aplicada nas finalidades essenciais.

Não obstante, para colocar em melhor perspectiva essa questão, cumpre trazer excerto do voto do Ministro Joaquim Barbosa no RE nº 691.392/PR, de 25 de maio de 2011, o qual embora trate da imunidade recíproca estendida a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) pela jurisprudência do STF, discorre sobre as receitas decorrentes de atividades atípicas e, além disso, menciona especificamente o caso supra analisado:

Por fim, abordo o tópico levantado pela recorrente, em que ela afirma ser a imunidade tributária aplicável sem restrições, em razão do fato de as receitas obtidas pela ECT serem integralmente aplicadas em seus objetivos institucionais.

A importância da atividade protegida pela imunidade não pode justificar a colocação dos princípios da livre-iniciativa e da concorrência em segundo plano, em toda e qualquer hipótese.

Entendo que a ênfase na aplicação dos recursos como motivo suficiente em si para garantir o benefício **abre margem ao abuso e à desconsideração do equilíbrio concorrencial**. (grifo do autor)

Por exemplo, não há como aplicar pura e simplesmente a uma grande rede de panificação o mesmo precedente firmado para as singelas e limitadas operações de venda de pães examinada no precedente "Lar de Maria", por mais que tais operações se intitulem assistenciais ou filantrópicas.

Daí decorre que a circunstância de a ECT aplicar os recursos, aferidos em atividades de primordial interesse econômico de terceiros, em suas atividades essenciais é insuficiente, tão-somente por si, para reconhecer-lhe imunidade ampla e irrestrita.<sup>128</sup>

No caso, o STF manteve a imunidade da ECT pelas peculiaridades do serviço postal. Contudo, o voto do Ministro Joaquim Barbosa acertadamente destaca que deve se distinguir entre uma pequena atividade comercial ou industrial mantida pela entidade imune, com vistas a arrecadar recursos para a manutenção de seus objetivos institucionais, de uma grande e ostensiva atuação no domínio econômico, em prejuízo da livre concorrência.<sup>129</sup>

<sup>128</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392/PR**. Recorrente: ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de Curitiba. Redator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em: 14 nov. 2013.

<sup>129</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 394.

## CONCLUSÃO

A Constituição Federal excluiu do alcance da competência tributária dos entes políticos determinadas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, criando assim zonas de incompetência tributária ou imunes a instituição de tributos, denominadas pela doutrina de imunidades tributárias.

Encontram-se na doutrina diversos conceitos de imunidade tributária, tais como limitação constitucional ao poder de tributar, exclusão ou supressão da competência tributária, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, princípio constitucional e garantia de direitos fundamentais.

Dessas diferentes definições extrai-se que a imunidade tributária é um conjunto de normas jurídicas, de sede constitucional, que conformam a competência tributária das pessoas políticas ao estabelecer que não sejam instituídos tributos sobre certas pessoas, fatos ou situações, plenamente especificadas e suficientemente caracterizadas, com o objetivo de preservar valores e princípios socialmente relevantes.

As imunidades tributárias do artigo 150, inciso VI, da Carta Magna, denominadas de genéricas por alcançar todos os impostos, contêm elevada carga axiológica visto que protegem valores constitucionais básicos e têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda do federalismo, da liberdade religiosa, política, sindical e de pensamento, bem como dos direitos sociais.

Centrando o foco do presente estudo na imunidade dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, vimos que a primeira busca garantir a eficácia da diretriz constitucional prevista no art. 5º, inciso VI, da Constituição, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos. O fundamento da segunda encontra-se na proteção e no incentivo à educação e à assistência social, áreas nas quais as entidades privadas são incentivadas atuar com o objetivo de complementar a atuação do Estado.

Consequentemente, a interpretação das normas imunizantes deve ser feita de forma a atingir as finalidades contidas no Texto Constitucional e dar eficácia aos princípios e liberdades protegidos. Assim, por terem natureza constitucional, as normas de imunidade devem ser interpretadas de forma ampla, buscando seu exato

alcance bem como os propósitos almejados pela Carta Magna.

Desse modo, ao interpretar o sentido da expressão "templos de qualquer culto" conclui-se que compreende um culto de caráter religioso, que atenda a requisitos mínimos de espiritualidade e transcendentalidade, enquanto que o templo é a entidade ou organização que professa uma determinada doutrina religiosa.

Quanto as instituições de educação, são aquelas dedicadas tanto a educação formal, conforme currículos aprovados pelo Estado, quanto a educação extracurricular ou informal, como cursos de idiomas, de aperfeiçoamento, de extensão universitária etc. Abrangem ainda as instituições culturais, que não tem a instrução como objetivo precípua, como os museus, as bibliotecas, os teatros etc.

As instituições de assistência social, por sua vez, para se caracterizar como de tal devem atuar no atendimento aos direitos sociais, prestando serviços de auxílio e assessoramento à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, aos portadores de deficiência física, aos carentes e necessitados etc.

Para a fruição da imunidade, a Lei Maior exige que as instituições de educação e de assistência social não tenham fins lucrativos e que atendam os requisitos da lei. A ausência de finalidade lucrativa não impede que essas entidades obtenham lucros, mas proíbe sua distribuição sob qualquer forma e exige que sejam aplicados nos objetivos institucionais. Em relação aos requisitos da lei, sendo as imunidades tributárias limitações constitucionais ao poder de tributar, esta deve ser do tipo complementar. Assim, o CTN, recepcionado pela atual ordem constitucional como lei complementar, relaciona no seu artigo 14 esses requisitos.

A Constituição restringe a imunidade dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e de assistência social ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as suas finalidades essenciais.

Embora a referência ao patrimônio, a renda e aos serviços, a doutrina e a jurisprudência concordam que a imunidade alcança todos os impostos, não se limitando àqueles incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços.

Já as finalidades essenciais são os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, ou seja, os propósitos que conduziram à sua criação. Assim, as finalidades essenciais dos templos são a prática do culto, a formação de padres e ministros e a assistência moral e espiritual dos crentes. Quanto as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, suas finalidades essenciais são respectivamente o acesso à educação e à cultura e a prestação de assistência

social, nas suas diversas modalidades.

No que respeita a interpretação da cláusula *rendas relacionadas com as finalidades essenciais*, explicitou-se a existência duas correntes doutrinárias divergentes, uma restritiva e outra ampliativa.

A corrente restritiva condiciona que o patrimônio, a renda e os serviços estejam diretamente relacionados às atividades essenciais da entidade. Para essa linha de pensamento é fundamental, para que fique caracterizada a imunidade, que o patrimônio da entidade seja utilizado diretamente na consecução dos seus objetivos institucionais; que as rendas auferidas sejam provenientes das suas atividades finalísticas.

Para a corrente ampliativa, predominante na doutrina, a exegese da expressão *relacionados com as finalidades essenciais* deve se realizada de forma finalística, ou seja, basta que haja um vínculo indireto, centrado na destinação dos valores arrecadados, entre as atividades desenvolvidas e as finalidades essenciais da entidade.

Todavia, isso não significa que não haja limites ao desenvolvimento de atividades não relacionadas às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e de assistência social.

Para a maioria da doutrina a exoneração deve cessar quando as atividades atípicas desenvolvidas pelas entidades imunes trouxerem prejuízos a livre concorrência, provocando desequilíbrio nos mercados, em confronto com o que determina o art. 173, § 4º, da Carta Magna.

No entanto, o prejuízo a livre concorrência requer uma análise do caso concreto, ou seja, a análise dos mercados atingidos para comprovar que a atividade econômica não finalística desenvolvida pela entidade sob o manto da imunidade está provocando danos aos mercados. Desse modo, exige-se que o embate entre os princípios prestigiados pelas imunidades e o princípio da livre concorrência se faça em bases concretas, mostrando-se os efeitos nefastos sobre a concorrência, no lugar de simplesmente afastar a proteção constitucional.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Imunidades tributárias**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, ALIOMAR. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar (1953 apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, jul. 1998).

BARRETO, Aires F. *Imunidades tributárias*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 107-07-197**. Recorrente: Hospital Evangélico de Rio Verde. Recorrido: 4ª Turma/DRJ-Brasília/DF. Relator: Octávio Campos Fischer. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 nov. 2013.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 out. 2013.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 07 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 500.139/RS**. Agravante: Município de Passo Fundo. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622651>>. Acesso em: 23 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 202.149/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Ministro Menezes Direito. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628466>>. Acesso em: 31 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.755-9/ES**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238952>>. Acesso em: 23 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 210.251-2/SP**. Recorrente: Instituição Beneficente Lar de Maria. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372716>>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 237.718-6/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Província dos Capuxinhos de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>>. Acesso em: 13 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP**. Recorrente: Mitra Diocesana de Jales e Outras. Recorrido: Prefeito Municipal de Jales. Relator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 13 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**. Recorrente: Grande Oriente do Rio Grande do Sul. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 03 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578.562/BA**. Recorrente: Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico. Recorrido: Município de Salvador. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 03 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392/PR**. Recorrente: ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de Curitiba. Redator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 724**. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_701\\_800](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800)>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 730**. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_701\\_800](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800)>. Acesso em: 05 nov. 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 7. ed. Coimbra, Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. In: CARRAZA, Elizabeth Nazar (Coord.). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

FALCÃO, Amílcar Araújo (1994 apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 34, jul. 1998).

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

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

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. COLEHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 34, jul. 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

PAES, José Eduardo Sabo. (Apud Aldemario Araujo Castro. **O condicionamento das imunidades tributárias presente na cláusula constitucional das "finalidades essenciais"**. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/artigos.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2013).

Relatório do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. **Imunidades Tributárias**. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/dedb477f82a14ca286bdbfafc33d7588>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária**. Entidades de educação & assistência social. Curitiba, Juruá, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BORGES, José Souto Maior (1980 apud REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Imunidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2613, 27 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17284>>. Acesso em: 16 out. 2013.).

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Imunidade tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2613, 27 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17284>>. Acesso

em: 16 out. 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. (apud PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012).